



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA**  
**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA**

# Relatório de Estágio

Coimbra, 31 de Outubro de 2014



**Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública**

Carolina Vanessa Martins Henriques

Nº 13 180



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública

# Relatório de Estágio

Empresa Vidromax, S.A.



Orientador:

Professor Carlos Barros

Co-orientadora:

Professora Emília Telo

Supervisor:

Dra. Vera Cerveira

Aluna:

Carolina Henriques nº 13180

Coimbra, 31 de Outubro de 2014

## Agradecimentos

Não poderia iniciar este relatório sem começar por agradecer a todas as pessoas que com o auxílio, suporte e sabedoria tornaram o meu percurso possível.

Em primeiro lugar à minha família. Aos meus pais, à minha irmã pela ajuda, suporte e motivação. Ao meu namorado por estar sempre presente e pelo apoio incondicional. Aos meus amigos pela boa disposição.

Quero agradecer à Dr. Vera Cerveira pela paciência, pela ajuda e pela partilha de conhecimentos que teve durante a realização do estágio, aos colegas de trabalho e à administração da Vidromax por me ter possibilitado a realização desta etapa.

Ao meu orientador de estágio, Dr. Carlos Barros, pela partilha de conhecimentos e prontidão e à Doutora Emília Telo pela disponibilidade.

Não podia deixar de agradecer ao Zé e ao Nuno pela boa disposição e companheirismo.

A todos agradeço com a certeza tornaram tudo possível.

“Quanto mais aumenta nosso conhecimento,  
mais evidente fica nossa ignorância.”

John F. Kennedy

## **Resumo**

O presente relatório de estágio tem por base o estágio curricular realizado na empresa Vidromax - Vidros e espelhos, SA, no seu departamento de contabilidade, com o objetivo de obtenção do Grau de Mestre no âmbito do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública.

Numa primeira parte é descrita a entidade, o grupo de que faz parte, a abrangência do trabalho realizado neste período e irá ser feita uma descrição pormenorizada das atividades desenvolvidas no departamento de contabilidade.

Na segunda parte deste relatório, é realizado um estudo baseado na problemática dos preços de transferência em Portugal, onde é feita uma apresentação teórica do tema, da legislação existente e de alguma literatura e opiniões sobre o assunto. Posteriormente é limitada a análise à aplicação ou não dos preços de transferência no financiamento do sócio à sua sociedade, concluindo que há algumas lacunas na legislação que deveriam ser colmatadas. Para terminar, o tema é enquadrado na realidade da empresa onde o estágio foi realizado.

## **Abstract**

This report is based on the curricular internship that has taken place in the accounting department of the company Vidromax – Vidros e Espelhos, SA, with the purpose of concluding my Master's degree on corporate and public auditing.

The first part describes the organization, the group that Vidromax belongs to, the scope of the work done in this period and also a detailed description of the activities in the accounting department.

In the second part of this report, it will be made a study based on the issue of transfer pricing in Portugal, where it is made a theoretical presentation of the topic, including the existing legislation and some literature and opinions on the matter. Subsequently the analysis is limited to the application or not of transfer pricing in loans made by a partner to his own company, concluding that there are some loopholes in the law that should be addressed. Finally, the issue is framed in the reality of the company where the internship was done.

## Índice

Introdução .....	1
Parte I.....	3
<b>1. Apresentação da entidade acolhedora .....</b>	<b>4</b>
1.1 O Grupo Activa SGPS .....	4
1.2 Atividade da sociedade.....	6
1.3 Organização interna.....	7
1.4 Dados e evolução financeiros.....	8
1.5 Indicadores financeiros .....	10
<b>2. Atividades desenvolvidas .....</b>	<b>12</b>
2.1 Organização documental .....	12
2.2 Organização da documentação contabilística .....	13
2.3 Algumas noções do programa informático – CentralGest .....	15
2.4 Conciliação de saldo de clientes e fornecedores .....	16
2.5 Conciliação bancária .....	17
2.6 Controlo de notas de crédito.....	18
2.7 Lançamento contabilístico de documentos .....	19
2.8 Declaração de retenção na fonte.....	22
2.9 Encerramento de contas .....	24
2.10 Tributação autónoma.....	26
2.11 Dossier fiscal .....	29
2.12 Crédito fiscal extraordinário ao investimento .....	31
2.13 Mapas recapitulativos.....	32
Parte II .....	35
<b>3. Partes Relacionadas .....</b>	<b>36</b>
3.1 Enquadramento partes relacionadas .....	36
3.2 O princípio da independência ou da plena concorrência.....	39
3.3 IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas.....	42
3.4 A auditoria e as relações especiais – ISA 550 clarificada.....	42
3.4.1 Objetivos da norma .....	44
3.4.2 Requisitos da norma .....	44
3.4.3 Resposta aos riscos materialmente relevantes.....	46

4. Preços de Transferência.....	47
4.1 Conceito .....	49
4.2 Normativos legais portugueses em matéria de preços de transferência .....	50
4.3 Método de determinação dos preços de transferência.....	51
4.3.1 Método do preço comparável de mercado .....	54
4.3.2 Método do preço de revenda minorado .....	55
4.3.3 Método do custo majorado .....	55
4.3.4 Método do fracionamento do lucro .....	56
4.3.5 Método da margem líquida da operação .....	57
4.4 Acordos celebrados entre entidades relacionadas .....	57
4.4.1 Acordos de partilha de custos.....	57
4.4.2 Acordos de prestação de serviços intragrupo .....	58
4.4.3 Acordos prévios sobre preços de transferência .....	59
4.5 Obrigações acessórias relativas a preços de transferência .....	61
4.5.1 Processo de documentação fiscal .....	61
4.5.1.1 Estrutura do dossier de preços de transferência .....	62
4.6 Ajustamentos correlativos .....	64
5. O sócio e a sociedade.....	65
5.1 Financiamento do sócio à sociedade .....	66
5.2 Diferença entre financiar e investir na sociedade.....	67
5.3 Os preços de transferência e o financiamento .....	68
Conclusão .....	71
Bibliografia.....	72
Anexos.....	77

## Lista de Quadros

Quadro 1 – Dados financeiros da Vidromax .....	9
Quadro 2 – Balanço Vidromax .....	9
Quadro 3 – Dados financeiros da Activa, Maxividro e Hacasa .....	11
Quadro 4 – Taxas de tributação autónoma .....	27
Quadro 5 – Estrutura dossier preços de transferência .....	63

## Lista de Figuras

Figura 1 – Localização e dimensão do grupo .....	4
Figura 2 – Relacionamentos grupo Activa SGPS .....	5
Figura 3 – Instalações do grupo .....	7
Figura 4 – <i>Interface</i> do programa informático Centralgest .....	16
Figura 5 – Lançamento contabilístico Centralgest - Depósito .....	19
Figura 6 – Lançamento contabilístico Centralgest – Fatura Comunicação .....	20
Figura 7 – Exemplo de cálculo de tributação autónoma para viatura .....	28
Figura 8 – Somatório da tributação autónoma .....	29



## Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

CE – Comunidade Europeia

CFEI - Crédito fiscal extraordinário ao investimento

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

EBIT - *Earnings before interest and taxes*

EBITDA - *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAPC - *International Auditing Practices Committee*

IAS - *International Accounting Standard*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IES – Informação Empresarial Simplificada

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IRS – Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

ISA - *International Standards on Auditing*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NIC - Norma internacional de contabilidade

NCRF – Norma contabilística e de relato financeiro

OCDE - Organização para a cooperação e desenvolvimento económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POC – Plano Oficial de Contas

ROC - Revisores Oficiais de Contas

SGPS – Sociedade gestora de participações sociais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TSU – Taxa Social Única

VEA - Vidro exterior agrafado

VEC - Vidro exterior colado

## Introdução

Este relatório de estágio surge no âmbito do estágio curricular que integra o Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. O estágio realizou-se na empresa Vidromax - Vidros e espelhos, SA, no seu departamento de contabilidade, com a duração de 960 horas, no período compreendido de 1 de janeiro até 4 de julho de 2014.

O estágio decorreu no departamento de contabilidade, onde houve a oportunidade de, durante este tempo, trabalhar com os aspetos contabilísticos que todas as empresas têm que lidar numa base diária e de ter uma compreensão geral de como funciona uma empresa que opera no mercado.

Um dos objetivos que aqui se pretende atingir é a integração no mundo laboral, de ter uma compreensão de como lidar com todos os aspetos que esta mudança acarreta e de pôr em prática todos os aspetos que foram lecionados durante todos os anos de estudo.

O tema que foi escolhido para desenvolver neste trabalho foi a problemática dos preços de transferência no financiamento do sócio à sociedade. A questão dos preços de transferência surgiu, uma vez que a Vidromax – Vidros e espelhos, SA, doravante Vidromax, encontra-se integrada num grupo de sociedades, que no seu todo é constituído por dez empresas e houve a preocupação de aprofundar os elementos que deveriam constar no dossier dos preços de transferência. A questão do financiamento do sócio à sociedade surge já numa fase final do estágio, quando a pesquisa foi sendo maior e mais aprofundada e cresceu o interesse em perceber em que medida esta questão deve ser tida em conta, já que se integra perfeitamente no contexto da organização.

O relatório tem duas partes, na primeira é feita uma descrição da Vidromax e do grupo Activa, grupo onde está inserida, e ainda de outras organizações relevantes para o desenvolvimento do relatório. Logo de seguida começa a descrição do departamento de contabilidade e de algumas das atividades desenvolvidas durante o estágio. Apenas serão descritas as atividades mais importantes, de maior impacto na compreensão do âmbito do estágio ou que eram realizadas numa base mais regular, uma vez que iria tornar este relatório demasiado longo para incluir tudo o que foi realizado.

Na parte seguinte e última, será feita uma definição de preços de transferência, incluindo a legislação portuguesa sobre o tema e alguma literatura. Concluindo o relatório é feita uma conclusão onde será explicado em que medida os preços de transferência deverão ser aplicados na Vidromax e no grupo Activa.

# **P**arte **I**:

- Caracterização da entidade acolhedora
- Descrição das atividades desenvolvidas

## 1. Apresentação da entidade acolhedora

### 1.1 O Grupo Activa SGPS

A Activa SGPS é uma sociedade gestora de participações sociais localizada na Zona Industrial de Viadores, em Pampilhosa no conselho de Aveiro, nas instalações que estão rodeadas a vermelho na Figura 1.

**Figura 1** – Localização e dimensão do grupo



**Fonte:** Imagem *Google Maps* <https://www.google.pt/maps/place/Mealhada/@40.3472977,-8.4478595,504a,20y,90h/data=!3m1!1e3!4m2!3m1!1s0xd2300e23602e647:0xe2dcace183381f4d>

A Activa SGPS, daqui para a frente mencionada apenas com Activa, foi constituída em 1994. Nesse mesmo ano a Maxividro - Transformadores e Distribuidores de Vidro S.A, a partir de agora apenas mencionada como Maxividro, inicia atividade como comerciante e exportadora de vidro e adquire parte da Vidromax, na altura ainda uma sociedade por quotas, que já operava no ramo do vidro, mais propriamente, transformação de vidro plano. Quatro anos mais tarde a Maxividro assume uma posição dominante na Vidromax e é feito um investimento para que uma nova unidade de produção seja criada, uma unidade de produção de vidro duplo<sup>1</sup>.

Devido à explícita intenção de crescimento, fruto da ambição de expandir e ser melhor, a Activa adquiriu participações estratégicas em empresas do ramo. A Serralharia Jofebar SA (doravante Jofebar), situada em Matosinhos, dedica-se à fabricação de portas, janelas e elementos similares em metal é uma das empresas onde a Activa participa. Já a Jofebar possui participações em outras empresas, na Hiperjanelas, Lda, especialista em

---

<sup>1</sup> Informação no catálogo Vidromax, Maxividro em: <https://pt.scribd.com/doc/73288663/Vidromax-20111119>

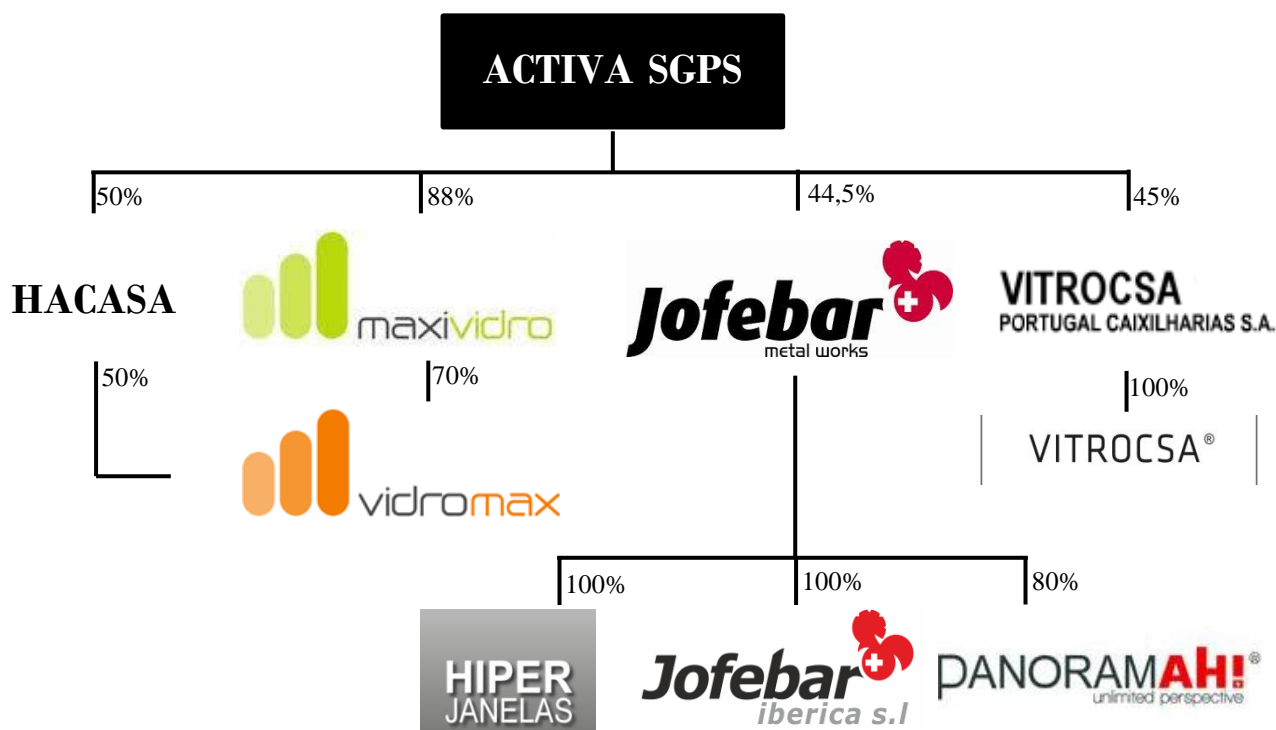
caixilharias, a Jofebar Iberica, SL, empresa do ramo situada em Espanha e a Unlimited Perspective, SA, empresa suíça especialista em janelas com caixilharias minimalistas.

Existe ainda a participação na Vitrocsa Portugal, SA, especialistas em caixilharias, que por sua vez detém a Vitrocsa Iberica, SL, empresa espanhola do mesmo ramo.

Muitos foram os acontecimentos na vida societária destas entidades para chegar aos dias de hoje em que o sucesso e o crescimento são evidentes, com um número de trabalhadores em território português superior a 250 e onde a maioria da produção é exportada.

O grupo Activa, detido em 100% pelo engenheiro António Manuel Tavares Nunes, resumindo, é constituído pela Vidromax, a Maxividro, a Hacasa, a Jofebar, a Hiperjanelas, Jofebar Iberica, a Unlimited Perspective, a Vitrocsa Portugal e a Vitrocsa Iberica, como se mostra na figura 2, que demonstra a complexidade dos relacionamentos e dimensão do grupo.

**Figura 2** – Relacionamentos Grupo Activa SGPS



**Fonte:** Elaboração própria; Dados: <http://www.einforma.pt/>

A Vidromax tem um capital social de 750 000 €, e é detida em 70% pela Maxividro, sendo que os restantes 30% são detidos em partes iguais pelo Engenheiro António Manuel Tavares Nunes, pela sua esposa Dra. Neli Gomes e pelo Sr. Vitor Jesus. A empresa possui uma participação de 50% na Hacasa.

## 1.2 Atividade da sociedade

A Vidromax, localizada em Alféolas, Anadia, bem como a Maxividro, situada na zona industrial de Viadores, em Pampilhosa, Mealhada, são empresas que operam no ramo do vidro, concretamente na transformação, distribuição e montagem de vidro para a construção.

A indústria do vidro evoluiu o que obrigou a empresa a pensar e executar de forma diferente. O controlo solar, isolamento acústico, arquitetura e decoração, aplicações para vidro curvo ou vidro duplo com persianas incorporadas são alguns dos exemplos que demonstram a inovação e evolução do mercado.

Foi necessário uma adequação dos meios existentes às necessidades reais do mercado o que implicou um processo de desenvolvimento e reestruturação internos que ocupou os últimos anos.

A Vidromax importa 51,02 % das suas compras e exporta 7,31 %<sup>2</sup> da sua produção, um valor bastante baixo em comparação com outras empresas do grupo. Objectivamente os produtos<sup>3</sup> comercializados pela Vidromax são:

- Vidro temperado – *Securit*;
- Vidro laminado – *Stadip*;
- Vidro duplo – *Climalit*;
- Soluções em vidro com isolamento térmico e acústico reforçado;
- Vidro anti-fogo e pára-chamas;
- Vidro de segurança anti-furto e anti-bala;

---

<sup>2</sup> Dados de 2013 disponíveis em [http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA\\_EMPRESA/nif/NTAyMTg1MjM2/](http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA_EMPRESA/nif/NTAyMTg1MjM2/)

<sup>3</sup> Informação em <http://pt.scribd.com/doc/73288663/Vidromax-20111119>



- Fachadas VEA (vidro exterior agrafado);
- Fachadas VEC (vidro exterior colado);
- Decoração de vidro lacado de alta resistência;
- Espelho;
- Vidro curvo temperado;
- Vidro Serigrafado.

### 1.3 Organização interna

Nas instalações que se encontram na Figura 3 encontram-se a funcionar quatro empresas a Activa, a Hacasa, a Maxividro e a Vidromax, que se localizam na zona industrial de Viadores, local onde o estágio foi realizado.

**Figura 3** – Instalações do grupo



**Fonte:** Imagem Google Maps: <https://www.google.pt/maps/@40.3473001,-8.4482942,3a,75y,61.16h,82t/data=!3m4!1e1!3m2!1sphiX3hnGM4zNr8ql5FvcQ!2e0>

As instalações mencionadas são a morada fiscal de três das empresas, a Activa, a Hacasa e a Maxividro. A morada da Vidromax é Alféolas, Anadia, em Aveiro, onde existe uma unidade fabril em que se realiza parte do processo produtivo, dado que esta empresa tem a outra parte do processo nas instalações da Maxividro. A contabilidade é também realizada nas instalações da Maxividro.

Portanto, com este estágio pode-se tomar conhecimento da contabilidade, aspetos e particularidades contabilísticas e legais de quatro empresas, três sociedades comerciais e uma sociedade gestora de participações sociais.

A Activa, enquanto sociedade gestora de participações sociais, rege-se especificamente pelo Decreto-Lei nº 495/88 de 30 de Dezembro, onde, pelo nº1 do artigo 1º “as sociedades gestoras de participações sociais, (...) têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras entidades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas”.

A Hacasa, sociedade de investimentos imobiliários, Lda, é uma sociedade comercial por quotas, de responsabilidade limitada que se regula pelo Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de Setembro, mais conhecido como Código das Sociedades Comerciais, na parte que diz respeito às sociedades por quotas.

Já a Vidromax, como a Maxividro, são sociedades comerciais anónimas, de responsabilidade limitada, que se regulam pelo Código das Sociedades Comerciais, que estabelece no seu artigo 1º, nº1 “a presente lei aplica-se às sociedades comerciais” e no seu nº 2 “são sociedades comerciais aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo (...) de sociedade anónima, (...)”.

#### **1.4 Dados e evolução financeiros**

A Vidromax é a empresa onde oficialmente foi realizado o estágio curricular, contudo, nas instalações da empresa, era feita a contabilidade de um total de quatro empresas, pelo que não foram executadas tarefas exclusivas da Vidromax. Assim sendo, no quadro seguinte, são apresentados dados financeiros da Vidromax, mas serão apresentados também, mais a frente, dados globais das outras empresas de modo a mostrar uma imagem mais realista do volume de trabalho existente.

**Quadro 1 – Demonstração financeira Vidromax**

		2012	2013	Variação
<b>Demonstração de Resultados</b>	Volume de Negócios	6 757 232,43	6 601 237,11	- 2,308%
	EBITDA	560 729,77	819 082,22	46,074 %
	EBIT	354 778,70	610 460,92	72,068 %
	Resultado Líquido	70 923,45	285 302,20	302,268 %

A Vidromax é uma empresa com um volume de negócios superior a 6,6 milhões, valor este que sofreu uma diminuição de aproximadamente 2,31% em relação ao período anterior.

O EBITDA ou lucro antes de juros, impostos, depreciações e amortizações em 2012 tinha um valor de aproximadamente 560 mil euros e em 2013 teve um aumento para aproximadamente 819 mil euros, um acréscimo de 46%. O mesmo para o EBIT ou lucro antes de encargos financeiros que teve um aumento que ronda os 72%, passando em 2012 de 354 mil euros para em 2013 atingir os 610 mil euros.

Para terminar a análise da Demonstração de Resultados, o resultado líquido teve um aumento exponencial nos dois períodos comparativos. Em 2012 era de aproximadamente 70 mil euros para em 2013 chegar aos 285 mil euros, um aumento de 302%.

**Quadro 2 – Balanço Vidromax**

	2013
Total do Ativo	9 726 329,17
Total do Passivo	7 385 354,55
Total do Capital Próprio	2 340 974,62

Como é observado no Quadro 2 a Vidromax tem em 2013 um ativo de quase 10 milhões de euros e um passivo de cerca de 7 milhões.

## 1.5 Indicadores financeiros

A Vidromax é uma empresa que está em crescimento, madura e cuja situação financeira se encontra saudável, daí que, neste ponto, analisarei um indicador de liquidez que mensura a capacidade da empresa em cumprir com os seus compromissos de ordem financeira de curto prazo.

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo de curto prazo}}{\text{Passivo de curto prazo}}$$

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{7.515.106,30}{4.788.361,65}$$

Fazendo a divisão do indicador da liquidez geral este dá um valor aproximado de 1,57. A leitura deste valor faz-se tendo em consideração que se for inferior a 1, então a empresa apresenta uma situação financeira de curto prazo desfavorável. Sendo o valor superior a 1 podemos concluir que a Vidromax é capaz de fazer face aos seus compromissos de ordem financeira de curto prazo.

Com a margem das vendas é feita a análise da relação dos resultados com as vendas e prestações de serviços, dando-nos a informação sobre a margem total da faturação depois dos efeitos fiscais e financeiros.

$$\text{Margem das Vendas} = \frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Vendas} + \text{Prestação de Serviços}}$$

$$\text{Margem das Vendas} = \frac{285.302,20}{6.601.237,11}$$

O rácio da margem das vendas é de 4,32 %.

A rentabilidade do capital próprio é um rácio muito útil para os investidores, uma vez que é através deste, na realidade, que percebem a rentabilidade do seu investimento na empresa.

$$\text{Rentabilidade do CP} = \frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Capital Próprio}}$$

$$\text{Rentabilidade do CP} = \frac{285.302,20}{2.340.974,62}$$

E depois de calculado, a rentabilidade dos capitais próprios da Vidromax é de 12,18%.

O rácio da autonomia financeira demonstra em que medida, normalmente em percentagem, o ativo está a ser financiado por capitais próprios. Sendo tudo o resto igual, quanto mais elevado este rácio, maior a estabilidade financeira da empresa. Quanto mais baixo, maior a vulnerabilidade.

$$\text{Autonomia Financeira} = \frac{\text{Capital Próprio}}{\text{Capital Próprio} + \text{Passivo}}$$

$$\text{Autonomia Financeira} = \frac{2.340.974,62}{9.726.329,17}$$

O rácio da autonomia financeira dá um total arredondado de 24,07 %, ou seja, o ativo da empresa é financiado nessa percentagem por capitais próprios.

Demonstra-se, no quadro seguinte, alguns dados financeiros das outras empresas do grupo, tal como mencionado em cima, ainda que breves, mostram uma imagem mais real da realidade diária da contabilidade.

**Quadro 3 – Dados financeiros Activa, Maxividro e Hacasa**

			<b>2013</b>
<b>Activa SGPS</b>	Demonstração de Resultados	Volume de Negócios	84 000,00
		Resultado Líquido	742 834,42
	Balanço	Total do Activo	12 359 248,89
		Total do Passivo	7 310 730,06
		Total de Capital Próprio	5 048 518,83
<b>Maxividro, SA</b>	Demonstração de Resultados	Volume de Negócios	4 335 336,77
		Resultado Líquido	405 014,80
	Balanço	Total do Activo	8 847 808,92
		Total do Passivo	5 897 664,68
		Total de Capital Próprio	2 950 144,24
<b>Hacasa Lda</b>	Demonstração de Resultados	Volume de Negócios	5 500,00
		Resultado Líquido	574,55
	Balanço	Total do Activo	176 126,08
		Total do Passivo	133 754,83
		Total de Capital Próprio	42 371,25

A Vidromax é a empresa com maior volume de negócios em comparação com as outras três, contudo o resultado líquido da Activa e da Maxividro é maior.

A Hacasa é a empresa que apresenta os valores mais baixos, o que se reflete também na quantidade de trabalho, já que, é a empresa com menor percentagem de tempo gasto para que a contabilidade seja realizada.

## **2. Atividades desenvolvidas**

O estágio realizado na empresa Vidromax incidiu sobretudo no departamento de contabilidade, o que, tendo em conta a forma de organização interna da empresa, não se centrou apenas na Vidromax, como já referido.

### **2.1 Organização documental**

De acordo com Borges et al.<sup>4</sup>, “os factos patrimoniais registados pela contabilidade são descritos e comprovados por meio de escritos comerciais - os documentos” que têm que ser propriamente arquivados e registados. Portanto, quando os documentos são rececionados, quer seja por correio, por correio electrónico, entregues na receção da fábrica ou retirados diretamente da internet, como é o caso dos bancos, estes têm que ser propriamente encaminhados.

Quando rececionados estes são marcados com um carimbo com a data do dia da receção, são separados por empresa e são arquivados nas pastas respetivas, de acordo com os diários contabilísticos que mais à frente irão ser explicados, para posteriormente serem lançados no programa informático usado pelas empresas, CentralGest, programa certificado nº 0326/AT, comercializado pela empresa CentralGest - Produção de Software, S.A.

Os documentos têm que ser colocados na pasta correta por empresa, tendo sempre atenção ao mês a que correspondem para que sejam colocados no separador correto. No momento do lançamento contabilístico os documentos estão já na pasta arquivados,

---

<sup>4</sup> Borges, António et al.; Elementos de Contabilidade Geral, Ed. 21ª. Lisboa: Áreas Editora. 2003. p. 64  
ISBN 978-989-8058-41-6

esperando apenas a marcação com o número que lhes corresponde e o respetivo lançamento.

## **2.2 Organização da documentação contabilística**

Aquando da receção dos documentos estes são arquivados na pasta respetiva de acordo com a sua tipologia ou forma legal e de acordo com os diários existentes no programa informático usado na contabilidade, que são os seguintes:

- Na Vidromax:
  - Diário 1 – Recebimentos
  - Diário 2 - Vendas
  - Diário 3 – Pagamentos
  - Diário 4 - Cuba
  - Diário 5 - Bancos
  - Diário 6 – Operações diversas
  - Diário 7 – Cheques pré datados
  - Diário 125 – Operações diversas ND
  - Diário 130 – Compras
- Na Maxividro:
  - Diário 6 – Operações diversas
  - Diário 130 – Compras
- Na Activa:
  - Diário 1 – Único
  - Diário 2 - Vendas
- Na Hacasa:
  - Diário 1 – Único
  - Diário 2 - Vendas

Ora, fazendo um breve resumo daquilo que integra cada um dos diários e começando pela Vidromax, no diário 1 de Recebimentos são contabilizados todas as entradas de dinheiro de clientes para o pagamento das faturas emitidas pela Vidromax. É feito usando a opção “recibos de clientes”, no programa informático, onde é inserido o número de cliente. Aparece a lista de faturas que são devidas pelo cliente e baseando-

nos pelo valor do pagamento se for uma fatura a pagar, ou pelo documento enviado pelo cliente se for mais que uma fatura, são seleccionadas as faturas a liquidar. É inserida depois a data do recebimento e é gerado o recibo que é impresso em duas vias. O original que é enviado para o cliente e o duplicado que fica na pasta de recebimentos arquivado.

No Diário 3 de pagamentos, como o próprio nome sugere é onde são processados todos os pagamentos que são feitos a fornecedores. Na opção “processar pagamentos”, do programa informático é inserido o número de fornecedor, e aparecem todas as faturas que estão pendentes de pagamento. Selecciona-se a ou as faturas a que corresponde o pagamento, insere-se a data do pagamento e depois é necessário verificar o pagamento por cheques. Se o cheque for datado terá de ser inserida a data de vencimento do cheque. Feitos estes passos, é só processar o pagamento e é gerado um documento respeitante ao pagamento que indica as faturas que estão a ser liquidadas. De novo, imprimem-se duas vias, a original para o fornecedor e o duplicado para arquivar no dossier de pagamentos do arquivo da Vidromax.

No diário 5 de bancos são contabilizadas todas as operações relacionadas com bancos, depósitos, comissões, despesas e imposto de selo cobrados pelos bancos, prestações de empréstimos, rendas de *leasings*, todas as operações relacionadas com letras, etc.

No diário 6 de operações diversas é onde é contabilizado o processamento de salários, o pagamento da taxa social única (TSU), do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), e do imposto de valor acrescentado (IVA), são contabilizadas também as despesas com contencioso e as despesas de cada funcionário, através de um mapa que é feito semanalmente.

No diário 7 de cheques pré datados são contabilizados os cheques pré datados de clientes que são descontados em bancos. Aqui, quando o cheque é descontado é arquivada uma cópia do ou dos cheques e do documento do desconto do banco.

No diário 130 de compras, são lançadas todas as faturas de fornecedores, as notas de crédito, as notas de débito, ou seja, tudo o que está relacionado com compras.

Na Maxividro, por ter menos documentação, também tem menos Diários, no diário 6 de operações diversas é contabilizados aquilo que na Vidromax é contabilizado no diário 5



de bancos e 6 de operações diversas. No diário 130 de compras são apenas contabilizadas as compras a fornecedores, as notas de crédito e as notas de débito.

A Activa SGPS por ter ainda menos documentação tem apenas dois diários, o diário 1, denominado por único onde são contabilizados todos os documentos e o diário 2 - vendas, onde podem ser consultadas as faturas que são feitas pela faturação.

O mesmo acontece na Hacasa onde apenas existe um diário, também denominado diário 1 – único.

Nos diários os documentos são organizados por número interno gerado pelo programa informático em que o primeiro dígito corresponde ao mês em que ocorreu. Por exemplo o documento “5006”, será o documento contabilizado em 6º lugar no mês de Maio. O número é escrito a caneta vermelha no canto superior direito da primeira página de cada documento.

Isto é feito para todos os documentos que são contabilizados de acordo com o normativo contabilístico em vigor em Portugal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, o Sistema de Normalização Contabilística.

### **2.3 Algumas noções do programa informático – CentralGest**

Os documentos são lançados no programa informático CentralGest que, para além desta valência incorpora mais funcionalidades usadas pelas empresas. Existe o módulo contabilidade onde são lançados os diversos documentos que têm que ser contabilizados, onde são gerados os documentos de obrigações legais a serem declaradas, onde são consultados os extratos de fornecedores e clientes, etc.

Existe o módulo gestão financeira onde são, principalmente, feitos os recibos de recebimentos e pagamentos de clientes e a fornecedores, respetivamente, onde são consultados os documentos que se encontram pendentes de recebimento ou pagamento, etc.

O módulo gestão comercial é o módulo usado pelo departamento comercial para emitirem faturas, notas de crédito, notas de débito, guias de remessa, pedidos de orçamentos etc. Este módulo é consultado também usado pelo departamento

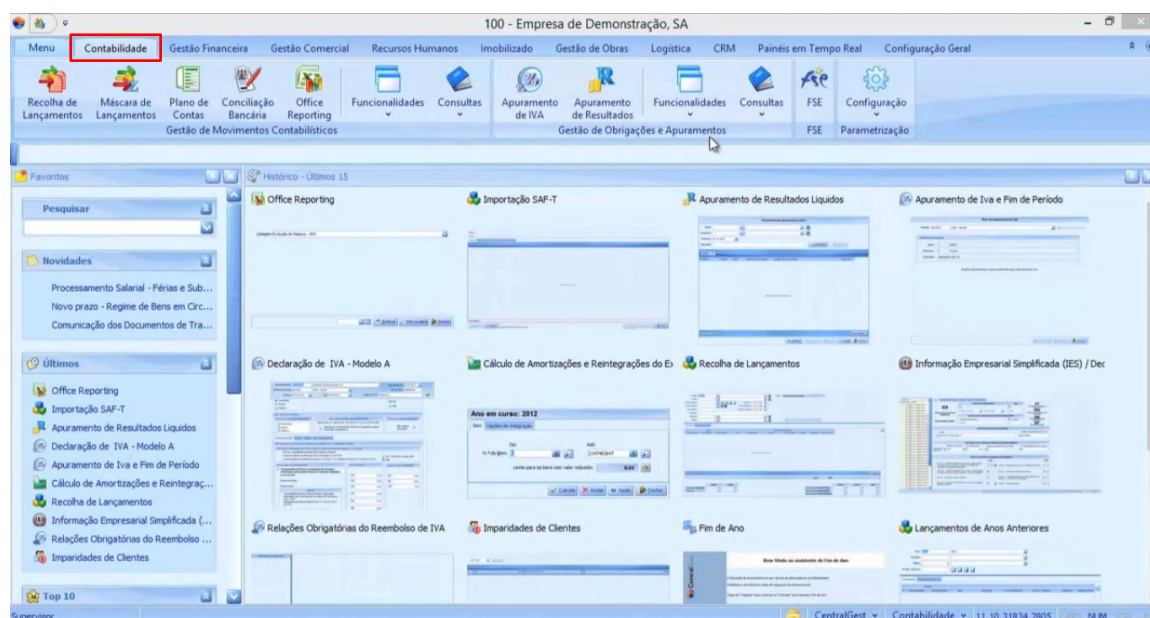
contabilístico para a emissão de notas de crédito de adiantamentos, para consulta das faturas por clientes, por países, por produtos, etc.

O módulo Recursos Humanos é utilizado pelo departamento de recursos humanos para a inserção dos dados dos empregados e para o processamento dos salários. É consultado pelo departamento de contabilidade para extrair dados do processamento dos salários para serem lançados na contabilidade.

O módulo Imobilizado é utilizado para a inserção de ativos com a vida útil esperada, com as taxas de depreciação para facilitar as depreciações a registrar, etc.

Os restantes módulos observados na Figura 1 não são utilizados pela contabilidade.

**Figura 4:** Interface do programa informático Centralgest



**Fonte:** Imagem Youtube: <https://www.youtube.com/watch?v=iCqea8MjaQg>

## 2.4 Conciliação de saldo de clientes e fornecedores

Uma das primeiras tarefas realizadas foi precisamente a conciliação de saldo de clientes e fornecedores. Numa primeira fase eram enviados, pelos clientes e fornecedores, os extratos e retirava-se o extrato correspondente na empresa. O objetivo era verificar a correspondência das operações na Vidromax ou Maxividro e na empresa cliente ou fornecedora. Quando tal não se verificava era imperativo encontrar a origem da diferença. Poderia ser um engano na contabilização de um recebimento ou pagamento e

nesse caso bastava ir ao documento correspondente, verificar e corrigir o erro ou poderia significar a falta da contabilização de uma fatura de um fornecedor ou da falta da contabilização, no cliente, de uma fatura da Vidromax ou Maxividro. Aí o procedimento seria entrar em contacto com o fornecedor ou cliente e pedir o envio de segunda via por correio ou poder ter que ser a Vidromax ou Maxividro a enviar a segunda via da fatura.

Este é um procedimento que deverá ser feito regularmente por algumas razões. A falta de uma fatura num cliente significa um atraso no recebimento ou até um não recebimento, caso este caia no esquecimento.

Outra razão será a declaração periódica do IVA, entregue até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Obrigação legal onde nos valores declarados devem estar contempladas todas as transações e caso não estejam deixa-se de mostrar uma imagem real da empresa à data.

Finalmente, são apontados os mapas recapitulativos, anexo P e anexo O, que integram a declaração Informação Empresarial Simplificada, IES<sup>5</sup>, entregue no dia 15 de Julho de cada ano. Nesta, são declaradas todas as transações superiores a 25.000 €. Se o valor declarado pelo cliente ou fornecedor for diferente do declarado pela empresa há aqui uma discrepância que pode levantar algumas questões por parte da administração fiscal e que poderia ser evitado caso se procedesse à conferência periódica de saldos com clientes e fornecedores. Se a empresa não atinge com o seu cliente ou fornecedor o limite indicado, esta questão deixa de ser verificada.

## **2.5 Conciliação bancária**

Com uma periodicidade mensal são feitas conciliações bancárias, que não é mais que comparar e assinalar as transações registadas na contabilidade da empresa com o extrato enviado pelo banco, para garantir que tudo está contabilizado e não existem discrepâncias.

---

<sup>5</sup> Informação empresarial simplificada – aprovado pela Portaria n.º 208/2007, de 16 de fevereiro, alterada pela Portaria n.º 8/2008, de 03 de Janeiro, Portaria n.º 64-A/2011, de 3 de Fevereiro e Portaria n.º 26/2012, de 27 de Janeiro.

Inicialmente o método utilizado era ter o extrato enviado pelo banco, imprimia-se o extrato da contabilidade da empresa e assinalavam-se os movimentos a débito na empresa com os movimentos a crédito no banco e vice-versa, até nos restarem os valores que não estavam presentes no extrato oposto. Estando neste ponto, averiguava-se se os movimentos não contabilizados deveriam, de facto, não estar contabilizados e se não fosse o caso procedia-se à contabilização, caso contrário, preenchia-se um documento interno em *excel* com a indicação do nome do banco em questão, o valor do saldo do extrato da empresa, os movimentos a débito registados na empresa e não presentes no banco, os movimentos a crédito registados na empresa e não presentes no banco, os movimentos a débito no banco e não presentes no extrato da empresa, os movimentos a crédito no saldo do banco e não presentes no extrato da empresa e finalmente, o valor do saldo do extrato banco. O objectivo desta tarefa era, fazendo as contas, ter uma diferença de zero.

Posteriormente, com a ida dos revisores oficiais de contas à empresa esta tarefa passou a ser feita com recurso ao programa informático utilizado, com a funcionalidade “conciliações bancárias”. O que teve que ser feito foi preparar a primeira conciliação para que albergasse as diferenças da penúltima conciliação à data. Com esta operação pronta, a nova funcionalidade passou a poder ser utilizada.

A primeira tarefa era integrar o extrato da contabilidade na funcionalidade, depois, com o extrato bancário em frente a nós bastava digitar os valores, por inteiro ou parte deles, que íamos encontrando no extrato e caso existissem contabilizados, apareciam automaticamente. Chegados ao final restavam os documentos que estavam na contabilidade e não no banco e eram introduzidos um a um os valores presentes no extrato do banco mas não na empresa. O documento das diferenças era gerado automaticamente.

## **2.6 Controlo de notas de crédito**

De acordo com o estabelecido no nº 5 do artigo 78º do CIVA “Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”.

Quando, neste artigo, é feita a referência a retificação para menos, estamos a falar de notas de crédito, e o que isto significa é que aquando do envio da nota de crédito para o cliente, esta, deve ir com duas vias, a original e o duplicado, para que o cliente possa devolver o duplicado assinado e carimbado, “fazendo prova [...] de que tomou conhecimento da rectificação”.

O que teve que ser feito neste caso foi controlar as chegadas dos duplicados de notas de crédito e fazer o pedido dos mesmos áqueles que ainda não os tinham enviado, para que a técnica oficial de contas avaliasse se poderia deduzir ou não o IVA presente na dita.

## 2.7 Lançamento contabilístico de documentos

Após os documentos estarem devidamente colocados nos diários, procede-se ao lançamento dos mesmos no programa informático, de acordo com os critérios e princípios contabilísticos impostos pelo SNC, tendo em conta o código de contas previsto.

Sendo este um processo gradual de aprendizagem iniciei pelos lançamentos mais simples, os depósitos bancários, em que sai um valor de uma conta bancária e entra em outra. Na Vidromax, na pasta de bancos, para um lançamentos deste género teria que estar agraphado um talão de depósito do banco a uma fotocópia do cheque.

Para um depósito na Caixa Geral de Depósitos, por exemplo, onde o valor de 7.000,00 € saiu do BBVA, o lançamento que se faz é o que se encontra na figura 2 seguinte. Um crédito da 1204 – BBVA e um débito da 1201 – Caixa Geral de Depósitos.

**Figura 5** – Lançamento contabilístico Centralgest - Depósito

Conta	Débito	Crédito	Valor	Descrição	Nº Contribuinte	Nº Doc. Externo	Descritivo	Código Moeda	Cambio	Valor Moeda Estrangeira	Nº Processo	Centro de
1204			7.000,00	Depósito	123456789	133	1	1	1.0000	1.000,00		
1201			7.000,00	Depósito	123456789	133	1	1	1.0000	200,00		
			0,00		123456789	133	1	1	1.0000	1.200,00		
			0,00		123456789	133	1	1	1.0000	0,00		

**Fonte:** Imagem Youtube: <https://www.youtube.com/watch?v=iCqea8MjaQg>

Com o passar do tempo houve a oportunidade de fazer todo o tipo de lançamentos desde despesas bancárias, cheques pré datados, faturas, locações financeiras, etc.

Para o lançamento de uma fatura de comunicação, da Vodafone, por exemplo, que se encontra em Anexo I, e como esta tem IVA dedutível, o lançamento é feito creditando a conta 221 de fornecedor e debitando a conta 6262 de comunicação com IVA dedutível e a conta 243 do IVA dedutível como se pode observar na imagem seguinte:

**Figura 6 - Lançamento contabilístico Centralgest – fatura comunicação**

Conta	Debito	Credito	Valor	Descrição	Nº Contribuinte	Nº Doc. Externo	Descritivo	Código Moeda	Cambio	Valor Moeda Estrangeira	Nº Processo	Centro de
62623			13.465,25	Factura	123456789	133	1	1	1.0000	1.000,00		
24323113			11.221,27	Factura	123456789	133	1	1	1.0000	200,00		
22119859			2.244,25	Factura	123456789	133	1	1	1.0000	1.200,00		
			0,00		123456789	133	1	1	1.0000	0,00		

**Fonte:** Imagem Youtube: <https://www.youtube.com/watch?v=iCqea8MjaQg>

O artigo 19º do CIVA estabelece o que confere direito a dedução do IVA e reza no seu nº 1 que “Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram” e na sua al. a) estabelece que “O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos”.

Ora, segundo este artigo os sujeitos passivos podem deduzir o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços, contudo, o artigo 21º do mesmo código limita a dedução para determinados bens e serviços. No seu nº1 estabelece o que se exclui do direito à dedução e, na alínea a) dispõe que “despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo (...) motos e motocicletas”. Define viaturas de turismo como sendo “qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com

carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor”.

Portanto, quando existiam faturas de reparações e conservação de veículos ou recibos das locadoras financeiras respeitantes a veículos era necessário ter em atenção que tipo de viatura estas referiam. Se se enquadrassem na noção de viaturas de turismo, todo o IVA incluído nesses documentos não podia ser dedutível. Por exemplo, no caso de uma reparação de um veículo ligeiro de passageiros com 5 lugares credita-se a conta de fornecedor 221 por contrapartida de uma conta de reparação e conservação 6226 com IVA não dedutível pelo mesmo valor da fatura.

A alínea seguinte, a b) do artigo 21º refere a gasolina como não tendo IVA dedutível, e apenas 50% do IVA do gasóleo tem direito à dedução de IVA de acordo com o tipo de viatura definido na mesma alínea.

A alínea c) estabelece que “despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens” não dão direito à dedução, bem como a alínea d) que inclui “despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções” e finalmente a alínea e) que exclui as “despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.”

Em todos estes casos é necessária atenção, uma vez que todas as faturas ou recibos têm que incluir o IVA correctamente lançado. Um lançamento errado vai influenciar todas as declarações de IVA feitas à Autoridade Tributária, AT.

Mais à frente será abordado o tema da tributação autónoma, mas neste ponto acrescenta-se que o que está sujeito a esta tributação são também alguns dos bens e serviços que foram enumerados como não tendo IVA dedutível. Isto significa que, para além de estar excluído do direito à dedução do IVA a entidade tem que pagar um imposto acrescido por contratar e usufruir destes bens e serviços.

Outro lançamento que necessitou ser feito foi o lançamento de seguros e sobre este tema foi necessário recorrer à Estrutura Conceptual do SNC, do seu parágrafo 22 que especifica o pressuposto subjacente do regime de acréscimo.

Este pressuposto estipula que “as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”.

Isto quer dizer que no momento do lançamento do gasto com o seguro é necessário ter atenção ao período a que o seguro diz respeito. Um seguro de um veículo por exemplo, tem uma periodicidade de um ano normalmente. Se esse ano for de 1 de Janeiro a 31 de Dezembro nada terá que ser feito uma vez que o gasto coincide com a periodicidade da apresentação anual de contas correspondente ao ano civil. No entanto, se o seguro corresponder de 26 de Março a 26 de Março do ano seguinte então o gasto não deve ser todo imputado ao ano em que foi pago. O valor referente desde 26 de Março a 31 de Dezembro deve ser levado a uma conta de seguros 6263 e o valor referente desde 1 de Janeiro do ano seguinte até dia 26 de Março deve ser lançado numa conta 281 de gastos diferidos. Estes dois valores a crédito por contrapartida do débito da conta do fornecedor do seguro.

## **2.8 Declaração de retenção na fonte**

Segundo o n.º 1 do artigo 101.º do CIRS “as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas:

a) 16,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º (os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário), de rendimentos da categoria E ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) (As indemnizações que visem a



reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão) e c) (importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título) do n.º 1 do artigo 9º;

b) 25%, tratando-se de rendimentos decorrentes das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151º (ex.: advogados, revisores oficiais de contas e outros prestadores de serviços.)

c) 11,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea b) (Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico) do nº 1 e nas alíneas g) (Os subsídios ou subvenções) e i) (Os provenientes da prática de actos isolados) do nº 2 do artigo 3º, não compreendidos na alínea anterior.”

Para as empresas Vidromax, Maxividro e Activa os rendimentos devidos centram-se sobretudo nos que correspondem à taxa de 11,5% e de 25%.

O nº1 do artigo 98º do mesmo código estabelece que “a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem”.

O nº3 do mesmo artigo reza que “as quantias retidas nos termos dos artigos 99.º a 101.º devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.”

O nº1 artigo 119º do mesmo código estabelece que “as entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efetuar a retenção, total ou parcial, do imposto, [...], são obrigadas a:

a) Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o

número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos;

b) Entregar ao sujeito passivo, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respectiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar.”

Tendo em consideração este último parágrafo foi necessário preparar e enviar os documentos comprovativos das importância retidas na fonte pela empresa. Para isto foi retirado um extrato da contabilidade da conta 2422 - retenção sobre o imposto sobre o rendimento - trabalho independente e foi tirada uma fotocópia de cada documento. As fotocópias das faturas e recibos foram Agrupadas por fornecedor ou sujeito passivo, foram individualmente somadas e finalmente prepararam-se as declarações de retenção na fonte.

Baseado no modelo usado pela empresa nos anos anteriores foi necessário criar um documento para cada sujeito passivo. Foi alterado o nome, a morada, o número de contribuinte, a data, o rendimento total e o imposto retido em cada documento. Seguidamente foram todas impressas, carimbadas, revistas e assinadas pela técnica oficial de contas da empresa. Após ter sido dado aval, todas as declarações foram encaminhadas por correio.

## **2.9 Encerramento de contas**

Como o estágio coincidiu com o final do ano, houve a possibilidade de no encerramento de contas colaborar de perto na preparação dos dossies do encerramento de contas.

Para tal o dossier foi iniciado com a colocação de um separador com a conta 12, de depósitos bancários, depois foram fotocopiadas as conciliações bancárias de dezembro com o respetivo extrato das contas e extratos bancários.

No separador seguinte seguiu-se a conta 25 e foi colocada fotocópia da central de responsabilidade de crédito do Banco de Portugal, o extrato da conta 2511 de

financiamentos obtidos e fotocópia dos últimos recibos dos bancos onde existam empréstimos, o extrato da conta 2512 de letras e fotocópia das letras em carteira e descontadas, o extrato da conta 2513 e fotocópias dos recibos das locações financeiras, o extrato da conta 2514 de cheque pré datados e fotocópia dos mesmos cheques em carteira e descontados juntamente com o documento de desconto do banco, o extrato da conta 2515 de descobertos bancários e fotocópia dos extratos de movimentos dos bancos a 31 de Dezembro e finalmente o extrato da conta 258 outros empréstimos obtidos – incentivos e a documentação respetiva dos incentivos a que as empresas têm direito.

Outra conta que também tem um separador próprio é a conta 28 de diferimentos onde se juntam o extrato da conta e as fotocópias dos diferimentos contabilizados ao longo do ano.

O separador seguinte é a conta 272 de devedores e credores por acréscimos onde como tem sido explicado foram agrupados o extrato da conta com as fotocópias dos acréscimos contabilizados.

Foram ainda adicionados dois separadores, um para a conta 6 de gastos e outro para a conta 7 de rendimentos para que a técnica oficial de contas pudesse arquivar documentação mais específica e que apenas ela edita. Para o separador da conta 6 incluiu-se documentação da conta 65 de perdas por imparidade, da conta 687 de ganhos e perdas em investimentos não financeiros, da conta 6881 de correcções relativas a períodos anteriores e da conta 692 de diferenças de câmbio desfavoráveis. Para a conta 7 inclui-se informação acerca das contas 75 de subsídios à exploração, da conta 76 de reversões, da conta 78411 de outros rendimentos e ganhos – sinistros e da conta 787 de rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros.

Incluiu-se também, no conjunto dos dossiers, um separador dedicado apenas à declaração Modelo 22, outro à tributação autónoma, outro à declaração de Modelo 10 e outro ainda para a declaração IES.

Para a parte correspondente à declaração Modelo 22 incluiu-se apenas na empresa Activa, que por ser uma sociedade gestora de participações sociais, estava sujeita até 31 de Dezembro de 2013 ao artigo 32º do Estatuto dos Benefícios Fiscais<sup>6</sup> que estabelecia

---

<sup>6</sup> Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho

que não podiam ser dedutíveis os encargos financeiros incorridos com a aquisição de partes de capital logo que detidas por um período não inferior a um ano. Este artigo foi revogado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro. Neste sentido o que foi efetuado foi fotocopiar todos os encargos bancários de empréstimos ocorridos durante o ano de 2013 com a SGPS e somar todos os valores para que este pudesse ser incluído na declaração Modelo 22.

Ainda para a Activa foi acrescentado um separador que aborda o tema das partes relacionadas. Sendo esta a empresa-mãe, a informação existente sobre percentagens de participações, saldos entre empresas, aquisições e vendas foi colocada neste separador. Esta informação é consultada tanto para a aplicação do método de equivalência patrimonial<sup>7</sup>, como para a consolidação de contas que posteriormente foi feita.

## **2.10 Tributação autónoma**

De acordo com Nabais<sup>8</sup> “o Código do IRC vem perdendo algumas das características típicas que lhe eram apontadas como um imposto sobre o lucro das empresas. De um lado, de um imposto sobre o rendimento, ancorado num conceito de rendimento em sentido amplo ou de rendimento acréscimo, tem-se caminhado, em virtude da crescente desconsideração fiscal de importantes gastos económicos e contabilísticos e da tributação autónoma de despesas necessárias das empresas, para um imposto mais sobre as próprias empresas”. Ou seja, o enfoque da Autoridade Tributária deixou de ser diretamente o lucro, passando a ser as componentes que o acrescem ou o diminuem. Daí que, foi necessário calcular o valor da tributação autónoma, de modo a que esta acresça na declaração Modelo 22, diminuindo assim o montante de gastos apurados pela contabilidade e aumentando o montante do lucro tributável.

---

<sup>7</sup> O método de equivalência patrimonial é abordado na NCRF 13 – interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas, bem como na NCRF 15 – investimentos em associadas e consolidação e é definido como “um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada”.

<sup>8</sup> Nabais, José Casalta; A determinação da matéria tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento; v. 1, n.1, 2013. ISSN 2317-837X. p.22

O enquadramento legal encontra-se no nº1 do artigo 88º do CIRC que especifica as taxas a utilizar dependendo do gasto existente e, partindo deste, é possível chegar ao quadro seguinte:

**Quadro 4:** Taxas de tributação autónoma

Descrição	Taxa	Artigo CIRC
Despesas não documentadas	50%	Art. 88º, nº 1
- Se sujeitos passivos isentos (...)	70%	Art. 88º, nº 2
Encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	10%	Art. 88º, nº 3
- Se o custo for superior a um valor fixado pela AT <sup>9</sup>	20%	Art. 88º, nº 4
Despesas de representação	10%	Art. 88º, nº 7
Pagamentos a entidades com regime fiscal claramente mais favorável	35%	Art. 88º, nº 8
- Se sujeitos passivos isentos (...)	55%	
Ajudas de custo e kms em viatura própria	5%	Art. 88º, nº 9
Lucros distribuídos a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial de IRC	25%	Art. 88º, nº 11
Gastos ou encargos relativos a indemnizações decorrentes da cessação de funções de gestor, administrador e gerente	35%	Art. 88º, nº 13, al. a)
Gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes	35%	Art. 88º, nº 13, al b)

Baseado em IRC: Tributação Autónoma <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/irc/tributacao-autonoma.jhtml>

É importante referir que estas taxas são as que foram tidas em conta para o apuramento do lucro tributável de 2013 e, portanto, foi consultado o CIRC em vigor até 31 de Dezembro de 2013. A redação que foi republicada pela Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro, veio introduzir alterações e as taxas da tributação autónoma são um exemplo das diferenças a ter em conta no apuramento do lucro tributável de 2014.

<sup>9</sup> A Portaria n.º 467/2010 de 7 de Julho estabelece que a taxa é elevada para 20% nos casos em que as despesas respeitem a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a:

- 40.000€ para as viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2010;
- 30.000€ para as viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2011 (o limite é elevado para 45.000€ relativamente a viaturas elétricas);
- 25.000€ relativamente a viaturas adquiridas a partir de 1 de janeiro de 2012 (o limite é elevado para 50.000€ relativamente a viaturas elétricas).

Finalizando o enquadramento legal, é necessário acrescentar ainda o que estabelece o nº 14 do artigo 88º, “as taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”

Após termos conhecimento das taxas a utilizar e após a determinação das que iriam ser necessárias para o cálculo da tributação autónoma nas empresas Vidromax, Maxividro e Activa, o que se efetuou foi, utilizando a funcionalidade *excel*, e com base no que era usado nos anos anteriores, em 3 separadores diferentes, um para cada empresa, colocar as rubricas necessárias. Para a Vidromax e Maxividro as despesas de representação, ajudas de custo/kms em viatura própria e encargos com viaturas ligeiras de passageiros. Para esta última colocou-se por matrícula, os encargos tidos com seguros, conservação e reparação, combustível, amortizações, portagens, imposto de circulação e juros e despesas de *leasing*, como mostra a Figura 7.

**Figura 7:** Exemplo de cálculo de tributação autónoma para viatura

29					
30	<b>VIATURA - -</b>				
31					
32	SEGURO	10%	2 130,68	213,07	
33	REPARAÇÕES	10%	4 239,42	423,94	
34	COMBUSTIVEIS	10%	3 511,35	351,14	
35	AMORTIZAÇÕES	10%	13 787,50	1 378,75	
36	PORTAGENS	10%	792,50	79,25	
37	IMP.CIRCULAÇÃO	10%	214,08	21,41	
38	JUROS/DESPESAS LEASING	10%	2 843,19	284,32	
39					
40			<b>27 518,72</b>	<b>2 751,87</b>	
41					

**Fonte:** Informação da empresa; Valores fictícios

Para separadamente se chegar a cada um dos valores é essencial atenção e cuidado no momento do lançamento contabilístico de cada um dos gastos no momento em que ocorrem, porque, para além de se inserirem as contas do plano de contas, insere-se também uma conta denominada de centro de custos onde é colocada a matrícula a que a despesa corresponde. Na parametrização de todas as contas correspondentes a cada linha da figura anterior, deve escolher-se a opção de centro de custos e assim, quando utilizarmos essa conta, o centro de custos abre automaticamente e teremos apenas de inserir a matrícula.

Para o preenchimento destas tabelas basta retirar do Centralgest um balancete da conta 91 até a conta 92, que representam o centro de custos e por matrícula são enumerados os gastos ocorridos durante o ano.

Para as despesas de representação, ajudas de custo e quilómetros em viatura própria basta retirar um balancete ou extrato da conta correspondente e transcrever o valor para a folha de cálculo, como mostra a Figura 8.

**Figura 8:** Somatório da tributação autónoma

68						
69	TOTAL CUSTOS C/ VIATURA LIGEIRAS	52 893,59	10%	5 289,36		
70						
71	TOTAL DESP.REPRESENTAÇÃO	13 598,58	10%	1 359,86		
72						
73	AJUDAS CUSTO + KMS VIATURA PP	9 682,87	5%	484,14		
74						
75						
76	<b>TOTAL TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA Q 10 MOD 22</b>			<b>7 133,36</b>		
77						

**Fonte:** Informação da empresa; Valores fictícios

Para finalizar basta apenas fazer o somatório de todos os gastos multiplicados pela taxa corresponde e encontra-se apurado o valor da tributação autónoma.

## 2.11 Dossier fiscal

O que é habitualmente denominado por dossier fiscal encontra-se regulamentado no artigo 130º do Código do IRC, e é denominado de “processo de documentação fiscal”.

Este artigo reza no seu nº 1 que “os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9º [Estado, regiões autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social] são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117º [Declaração anual de informação contabilística e fiscal] com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.”

A Portaria 92-A/2011, de 28 de Fevereiro, enumera os elementos que deverão fazer parte do dossier fiscal:

- 1) Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos
- 2) Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- 3) Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários
- 4) Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias
- 5) Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações
- 6) Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal
- 7) Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- 8) Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71º do CIRC)
- 9) Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade
- 10) Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos:
  - CIRC:
    - Artigo 38º - Desvalorizações excepcionais;
    - Artigo 49º - Instrumentos financeiros derivados;
    - Artigo 63º - Preços de transferência;
    - Artigo 64º - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis;
    - Artigo 66º - Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado;
    - Artigo 67º - Subcapitalização;
    - Artigo 78º - Obrigações Acessórias;
    - Artigo 120º - Declaração periódica de rendimentos;
  - CIVA:
    - Artigo 78º - Regularizações;
  - DL 159/2009, de 13 de Julho:
    - Artigo 5º - Regime transitório POC para SNC;
  - Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro:
    - Artigo 10º - Depreciações de Imóveis;



De modo a dar cumprimento à legislação, no decurso do estágio houve a possibilidade construir os dossiers fiscais dos últimos dois anos, das quatro empresas, ou por estarem incompletos ou por estarem por iniciar. Como o estágio coincidiu com o fecho de contas foram iniciados também os dossiers fiscais desse encerramento, ou seja, de 2013.

Para além do que se encontra regulamentado na Portaria também foram incluídos nos dossiers das empresas a declaração Modelo 22, a IES, Demonstrações Financeiras (Balanço e Demonstração dos resultados), actas de aprovação das contas, balancete antes e após o apuramento dos resultados, comprovativos de retenção na fonte de IRC (declarações de retenção na fonte) e cópia dos comprovativos dos pagamentos por conta.

## **2.12 Crédito fiscal extraordinário ao investimento**

A Lei nº 49/2013 que aprova o crédito fiscal extraordinário ao investimento (CFEI) aprovada pela Presidente da Assembleia da República em 19 de junho de 2013, estabelece no seu artigo 1º que “podem beneficiar do CFEI os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.”

Este é um crédito extraordinário, um benefício dado pelo Governo e que consiste objetivamente como reza o nº1 do artigo 3º da presente lei em “conceder aos sujeitos passivos (...) uma dedução à coleta de IRC no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013”, com um limite máximo de despesas de investimento elegíveis de 5 000 000,00 €.

O nº1 do artigo 4º especifica quais os tipos de despesas elegíveis e nestas enquadram-se “as despesas de investimento em ativos afetos à exploração, as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo

e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2014” e excluindo-se as “as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal” como estabelece o nº5 do mesmo artigo.

Para dar cumprimento aos requisitos desta lei, reuniu-se a informação sobre os ativos adquiridos no período de tempo previsto na lei, excluindo os que não cumpriam os requisitos, para que a técnica oficial de contas pudesse posteriormente fazer a correta dedução à colecta.

### **2.13 Mapas recapitulativos**

Os mapas recapitulativos como já foi mencionado anteriormente são uma parte integrante da declaração IES, correspondentes a dois anexos onde são declaradas todas as transações, por número de contribuinte, superiores a 25.000 €. O anexo O para a declaração das transações com clientes como reza a alínea e) do artigo 28º do CIVA “entregar um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos seus clientes, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a (euro) 25 000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC” e o anexo P para a declaração das transações com fornecedores com a sua redação na alínea f) do mesmo artigo, que é em tudo igual exceto em “entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores (...)”.

O objetivo é, portanto, chegar ao volume de negócios com cada sujeito passivo. O que necessitou de ser efetuado para o preenchimento do anexo O foi tirar um balancete do ano 2013 da conta 21, ou seja, da conta de clientes e verificar um a um quais ultrapassavam o limite estipulado, tendo em atenção que o valor a débito superior a 25 000 euros podia não ser condição única para este cliente integrar o anexo. Daí que, para cada um, necessitou-se de verificar o extrato de conta corrente para ter a certeza de que não seriam outro tipo de transações, por exemplo, letras.

O passo seguinte foi inserir o número de contribuinte na aplicação do Centralgest “Recapitulativos de Terceiros”, onde era gerado automaticamente um documento com todas as transações que existiram com o cliente. Tendo em conta que a realidade pode

ser bem mais complicada que a regra, seria imprudente confiar no valor gerado automaticamente, daí que, era aconselhável verificar os extratos da faturação ou de conta corrente para ter a certeza de que o valor era o correto.

A contabilização dos adiantamentos na Vidromax é feita criando uma conta específica para o cliente 218 que vai sendo anulado com notas de crédito, sobre esta conta em contrapartida da conta do cliente. É mais uma nota a ter em conta, uma vez que estas notas de crédito não devem ser consideradas já que não reduzem o valor faturado.

Depois de ter o valor da faturação o passo seguinte era entrar em contacto com os clientes e fornecedores por email ou telefone para obter a confirmação do valor, não correndo o risco de declarar à Autoridade Tributária um valor diferente.

Outra questão que se levantou durante este contacto foram os descontos financeiros de pronto pagamento sem regularização de IVA. O cliente aquando dos pagamentos emitiu notas de liquidação onde considerou um desconto financeiro e a Vidromax quando fez os respetivos recibos concordou com o desconto, considerou-o, mas os recibos não chegaram ao cliente. O cliente com o serviço de contabilidade subcontratado onde é prática não se considerar tais descontos para efeitos dos mapas recapitulativos, foi confrontado com esta questão. Não ter um documento oficial da Vidromax que confirmasse o desconto foi mais uma razão para tal.

Ora, nas instruções para o preenchimento do anexo O à declaração anual o que diz é que “(...) deve ser abatido o valor constante de notas de crédito ou de qualquer documento que reduza o valor facturado, emitidos ao mesmo cliente e com IVA incluído (...), nomeadamente, (...) descontos de quantidade ou financeiros”.

Estar especificamente escrito “e com IVA incluído” limita o entendimento, já que, nos recibos não é considerado IVA. Será então aceitável deduzir ao valor faturado o desconto financeiro?

Quando o Anexo P, de fornecedores, começou a ser esboçado, e as confirmações dos fornecedores começaram a chegar, notámos que as notas de crédito de descontos e de rappel eram sempre incluídas. Não tendo elas IVA incluído, por estarem isentas, o que fizemos foi uma extrapolação. O valor dos descontos, de acordo com as regras, está a abater o valor faturado, é um facto, a mercadoria fica mais barata, e de acordo com o artigo 78º, nº 2 do CIVA que estabelece que “se, depois de efectuado o registo referido

no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável”. Ou seja, se é emitida uma nota de crédito a mencionar um *rappel* que está isento por este artigo e este é incluído nos mapas recapitulativos, também devem ser incluídos os descontos financeiros aquando do pagamento porque como estabelece o artigo está a tratar-se de uma “concessão de desconto”.

## **P**arte II:

**Preços de transferência:** Auditar partes relacionadas e a aplicação do regime no financiamento do Sócio à Sociedade

### 3. Partes Relacionadas

A Activa é a empresa-mãe do grupo de sociedades a que a Vidromax pertence. Para além desta, existem mais oito empresas-filhas, sendo que duas delas têm morada fiscal em Espanha e outra na Suíça. A questão dos preços de transferência afeta a vida societária deste grupo que apresenta algumas lacunas a este nível. Pretende-se com esta exposição dar resposta a algumas questões importantes e pertinentes que deverão ser tidas em conta por estas e outras empresas na mesma situação.

Esta vai ser uma exposição teórica que irá esclarecer que transações devem ser sujeitas a preços de transferência, que documentação deverá constituir o dossier de preços de transferência e, mais à frente, em que circunstâncias o financiamento do sócio à sociedade poderá estar, também, sujeito a este regime.

Esta temática é facilmente aplicável à situação da Vidromax sendo essa a principal razão do desenvolvimento da mesma.

#### 3.1 Enquadramento partes relacionadas

As normas de contabilidade e de relato financeiro (NCRF) portuguesas têm origem nas normas internacionais de relato financeiro, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que foram produzidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB)<sup>10</sup>.

De acordo com Fernandes<sup>11</sup>, “a União Europeia aprovou em Junho de 2000 um conjunto de medidas que tinham a finalidade de tornar a Europa mais competitiva num mercado global em pleno crescimento, a chamada Estratégia de Lisboa. Um dos pontos era a adopção das normas internacionais de contabilidade”. Acrescenta ainda que, de facto, existiam directivas europeias de natureza contabilística, mas, “a linguagem contabilística adoptada pelos vários Estados Membros enfermava de uma falta clara de regras comuns que tornassem a informação compreensível por todos e comparável”. Neste contexto, Portugal adoptou as NCRF que assumem hoje o papel de normativos

---

<sup>10</sup> Informação institucional em: <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Constitution/Pages/Constitution.aspx>

<sup>11</sup> Fernandes, Gastambide; A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. N.º 36 Janeiro/Março, 2007. Pág. 8. ISSN 0870-3566.

legais através da publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpôs para o direito nacional a Directiva 2003/51/CE. Entre as alterações, procede à adoção das normas do IASB de acordo com o previsto no Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e através da publicação do Regulamento 11/2005 pela CMVM que estabelece como objetivo “tornar obrigatória a elaboração e apresentação das normas internacionais de contabilidade (também conhecidas como IAS/IFRS), para as contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos em mercados regulamentados”.

Neste sentido e de acordo com as definições do parágrafo 8 da Norma Contabilística de Relato Financeiro 5 - partes relacionadas, e o paragrafo 9 da Norma Internacional de Contabilidade 24 - divulgações de partes relacionadas, “uma parte está relacionada com uma entidade se:

- a) Directa, ou indirectamente através de um ou mais intermediários, a parte:
  - i. Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias e entre subsidiárias da mesma empresa-mãe);
  - ii. Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma; ou
  - iii. Tiver um controlo conjunto sobre a entidade;
- b) A parte for uma associada ou um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor<sup>12</sup>;
- c) A parte for membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa - mãe;
- d) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas a) ou c);
- e) A parte for uma entidade sobre a qual qualquer indivíduo referido nas alíneas c) ou d) exerce controlo, controlo conjunto ou influência significativa, ou que possui, directa ou indirectamente um significativo poder de voto; ou
- f) A parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.”

---

<sup>12</sup> NCRF 13 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

Sendo as NCRF transcritas das normas internacionais, podemos encontrar também na legislação portuguesa uma definição daquilo que nas NIC se denomina partes relacionadas e que, no CIRC, se refere a entidades entre as quais existem relações especiais. Segundo o nº 4 do artigo 63º deste código, considera-se que estamos perante uma relação especial quando “uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra”.

Segundo a Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, as entidades em questão têm que possuir determinadas características, nomeadamente pelo menos uma das entidades ser um sujeito passivo de IRC ou de IRS residente em Portugal e a outra ser igualmente residente em território português segundo a alínea c) do artigo 2º da referida Portaria, ou não ser residente nos termos da alínea a) do mesmo diploma. A alínea b) do dito diploma estabelece ainda a hipótese de a relação existente ser “entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável, incluindo as realizadas entre um estabelecimento estável situado em território português e outros estabelecimentos estáveis da mesma entidade situados fora deste território”.

Tomaz<sup>13</sup> considera que a definição deste conceito, relações especiais, é essencial para a aplicação do regime dos preços de transferência sendo um dos seus “pilares”. Assim sendo, do conceito indeterminado, o CIRC especifica no nº 4 do artigo 63º, o que deve ser considerado como relação especial entre duas entidades:

- a) “Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto;
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as

---

<sup>13</sup> Filipa Tomaz – O conceito de relações especiais. In Barros, Duarte; Preços de Transferência e o caso português. Porto: Vida Económica, 2004. Pág. 345. ISBN 972-788-112-2



mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;

- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do artigo 486º do Código das Sociedades Comerciais;
- g) Entidades cujo relacionamento jurídico possibilita, pelos seus termos e condições, que uma condicione as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional;
- h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.”

Pode concluir-se que a legislação fiscal portuguesa, na forma do CIRC, classifica relações especiais nos casos em que haja, entre as pessoas envolvidas, algum grau de parentesco ou, ainda, casamento, sejam estas detentoras de capital da sociedade ou exercendo algum cargo na direção da empresa. Para além destes casos consideram-se ainda os contratos de subordinação, relações de participação dominantes e por fim, considera-se que duas entidades encontram-se relacionadas, nos termos do artigo 63º do CIRC, quando uma delas seja considerada um paraíso-fiscal<sup>14</sup>.

### **3.2 O princípio da independência ou da plena concorrência**

A missão da OCDE, organização para a cooperação e desenvolvimento económico “é, na essência, a de auxiliar Governos e sociedade a aproveitarem plenamente as vantagens da globalização, fazendo face aos desafios económicos, sociais e de governação que acompanham aquele fenómeno [...] e, constitui ainda uma das mais extensas e credíveis fontes de dados estatísticos, económicos e sociais que possibilitam comparabilidade”<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, conforme o artigo 63º D da Lei Geral Tributária, encontram-se na Portaria nº 150/2004, de 13 de fevereiro, e alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro.

<sup>15</sup> Informação no site institucional da OCDE Portugal, <http://www.portugal-ocde.com/ocde.php>.

De acordo com Abreu<sup>16</sup>, “a OCDE publicou a sua primeira convenção em 1963 e apesar de terem sido criadas outras, é a Convenção Modelo da OCDE que tem servido de base às mais de 1500 Convenções contra a dupla tributação assinadas em todo o mundo”. Em 1977 é criada uma nova Convenção Modelo que tem por base a antiga, contudo, desde a primeira versão desta Convenção vigora o princípio da independência. Passados dois anos e perante a dificuldade sentida pelas entidades na aplicação deste princípio foi redigido um conjunto de linhas orientadoras na interpretação e aplicação deste princípio, denominados de *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

O princípio da independência ou princípio da plena concorrência ou como se refere a literatura internacional *arm's length principle* consiste, segundo Santos e Martins<sup>17</sup>, “no princípio chave definido pela OCDE como elemento orientador da regulamentação das relações especiais, adoptado pelos diferentes países que se encontram sob a sua alçada”. Já Nogueira<sup>18</sup> caracteriza o princípio dizendo que este se assume “hoje como o vector director, o critério que deve reger as relações que se estabelecem entre empresas relacionadas”.

Os autores caracterizam o princípio como o “princípio chave” e como o “vector director” no que se relaciona com as relações especiais, sendo assim, visível a importância que assume tal princípio. Vejamos então no que consiste.

A OCDE no artigo 9º da Convenção Modelo estabelece que “quando (...) duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, conseqüentemente, tributados”, ou seja, como afirmam Esteves e

---

<sup>16</sup> Abreu, Miguel; Os preços de transferência e a cláusula geral anti abuso, em contexto com o artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE. In Gama, João; Cadernos Preços transferência 2013; Coimbra: Almedina, 2013. Pág.172. ISBN 978-972-40-5384-4

<sup>17</sup> Santos, Alexandra; Martins, José; “Relações Especiais– A Problemática dos Preços de Transferência”, XII Congresso de Contabilidade e Auditoria – Universidade de Aveiro – ISCA Instituto Superior de Contabilidade e Administração -, Aveiro, 20 a 22 de Novembro de 2008

<sup>18</sup> Nogueira, João; Princípio da independência – Fundamentos jurídicos de uma compreensão actual. In Barros, Duarte; Preços de Transferência e o caso português. Porto: Vida Económica, 2004. Pág. 332. ISBN 972-788-112-2.

Dithmer<sup>19</sup> “pelo menos do ponto de vista fiscal, a substância económica deverá ser o único factor admissível para a determinação dos termos e condições praticadas nas transacções estabelecidas entre entidades relacionadas”.

Na legislação portuguesa podemos encontrar no nº1 do artigo 63º do CIRC a seguinte disposição “nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”.

Ainda na legislação de Portugal, no artigo 1º, da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, estabelece que “as operações efectuadas entre um sujeito passivo do IRS ou do IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”.

O princípio de plena concorrência deve aplicar-se às operações, enunciadas no artigo 2º da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro.

Pode então concluir-se que este princípio requer que as entidades adotem um comportamento completamente independente entre si, ou, caso não o façam, o rendimento obtido pela existência de uma relação especial deverá ser corrigido, efetuando-se os devidos ajustamentos e correções à matéria coletável, eliminando as distorções existentes, de modo a que não existam conflitos com as administrações fiscais.

---

<sup>19</sup> Esteves, Jaime C; Dithmer, Clara; Da relevância do método da margem líquida da operação em sede de preços de transferência. In Teixeira, Glória, et al. – Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 224. ISBN 972-788-185-8.

### 3.3 IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas

Esta norma tem como objectivo “assegurar que as demonstrações financeiras de uma entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e lucros ou prejuízos possam ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos pendentes com tais partes”<sup>20</sup>.

Deve ser aplicada na identificação de relacionamentos e transações com partes relacionadas, na identificação de saldos pendentes entre uma entidade e as suas partes relacionadas, na identificação das circunstâncias em que é exigida a divulgação dos itens e na determinação a fazer relativamente a estes itens.

Esta norma obriga no seu parágrafo 3 a fazer as divulgações de transações e saldos com partes relacionadas nas suas próprias demonstrações financeiras, ou seja, separadas da empresa-mãe apresentadas de acordo com a IAS 27 - demonstrações financeiras consolidadas e separadas.

No normativo português existe a NCRF 5 – divulgações de parte relacionadas, que, por ser traduzida da norma internacional, estabelece exatamente o mesmo.

### 3.4 A auditoria e as relações especiais – ISA 550 clarificada

O IFAC ou *International Federation of Accountants* foi criado em 7 de Outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11º Congresso Mundial de Contabilistas. Foi fundado com o objectivo de fortalecer a profissão e o ramo de estudos em termos mundiais<sup>21</sup>.

O IAASB ou *International Auditing and Assurance Standards Board* foi fundado em Março de 1978, mas foi primeiramente denominado de *International Auditing Practices Committee* (IAPC). O trabalho inicial do IAPC centrou-se em três áreas: objeto e escopo das auditorias das demonstrações financeiras, contratos de compromisso, e diretrizes gerais de auditoria. Em 1991, as diretrizes do IAPC foram renominadas de *International Standards on Auditing* (ISAs).

---

<sup>20</sup> IAS 24 – Divulgações com partes relacionadas, parágrafo 1

<sup>21</sup> Informação institucional em: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

Já no ano de 2001 foi realizada uma alargada revisão do IAPC, e em 2002, o IAPC foi renominado de IAASB. Em 2003, o IFAC aprovou uma série de mudanças para fortalecer os seus *standards*, incluindo os do IAASB de modo a estes se adaptarem às necessidades emergentes.

Em 2004, o IAASB iniciou o projeto de clarificação das normas ISAs, que envolveu a aplicação de novas convenções para todas as ISAs, fosse em parte ou numa reformulação completa<sup>22</sup>.

Em Portugal, a Diretiva nº 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, veio introduzir alterações relativas à revisão das contas anuais e consolidadas, que obrigou o ajustamento do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, através do Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de Novembro, passando a exigir que os Revisores Oficiais de Contas, e as SROC realizem as revisões legais de contas de acordo com as ISAs. A Ordem, como membro da IFAC e como entidade que traduz e divulga as ISA há mais de 20 anos, foi contactada para assumir o papel de liderança na tradução, de acordo com a revista Revisores e Auditores<sup>23</sup>.

Portugal possuía já um conjunto normativo para realização de trabalho de auditoria, as Diretrizes de Revisão/ Auditoria (DRA), sendo que na sua maioria baseadas nas ISAs, contudo, com a introdução deste DL os ROC passaram a aplicar as ISAs. As DRA passaram a ser aplicadas subsidiariamente, quando estiverem em causa matérias não abrangidas pelas ISAs.

De acordo com Andrade<sup>24</sup> “a introdução das normas clarificadas implica uma revisão crítica da abordagem de auditoria, procurando identificar formas de implementar as alterações com a máxima eficiência visando melhorar os procedimentos existentes”.

Para a auditoria das partes relacionadas a norma do IAASB existente é a ISA 550 clarificada – Partes Relacionadas que tem como âmbito estabelecer as responsabilidades do auditor nestas matérias. Esta norma expande a ISA 315 clarificada<sup>25</sup>, a ISA 330<sup>26</sup>, e a

---

<sup>22</sup> Informação institucional em: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>

<sup>23</sup> A Adopção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC. Revista revisores e auditores. Jan/Mar 2009, Pág. 4. ISSN 0870-3566

<sup>24</sup> Andrade, Carla; Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/ Junho, 2011. Pág. 14-23. ISSN 0870-3566

<sup>25</sup> ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente.

<sup>26</sup> ISA 330 - As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados.

ISA 240<sup>27</sup>, dado que especifica em que medida é que estas normas atuam no tema das partes relacionadas. Segundo Andrade<sup>28</sup> “ao auditor cabe a responsabilidade de efectuar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da contabilização e/ou divulgação inapropriada dos relacionamentos, transacções e saldos com partes relacionadas”

### **3.4.1 Objetivos da norma**

Os objetivos a alcançar pelo auditor, segundo esta norma, no parágrafo 9, são obter uma compreensão dos relacionamentos com partes relacionadas e transacções suficiente para ser capaz de identificar fatores de risco de fraude, decorrentes de relações e transacções que são relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material relevante decorrente de fraude.

Conclui-se, de acordo com as provas de auditoria obtidas, se as demonstrações financeiras estão ou não afetadas por essas relações e transacções, são capazes de ser apresentadas adequadamente e, não são enganosas.

Para além disto os auditores têm que obter prova de auditoria suficiente de modo a demonstrar que relacionamentos e transacções com partes relacionadas foram adequadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações financeiras de acordo com as normas.

### **3.4.2 Requisitos da norma**

Ainda de acordo com a ISA 550 (parágrafos 12-15), para que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente para identificar algum risco de distorção material relacionado com partes relacionadas e transacções, deve:

- Ter presente que as demonstrações financeiras podem estar materialmente distorcidas devido a erros ou a fraude relacionados com relações ou transacções com partes relacionadas;

---

<sup>27</sup> ISA 240 - A Responsabilidade do Auditor Relativa à Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

<sup>28</sup> Andrade, Carla - Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/Junho, 2011. Pág. 14-23. ISSN 0870-3566

- Inquirir a gestão de modo a ter conhecimento da identidade das partes relacionadas e possíveis alterações em relação ao período anterior, da natureza das relações e se houve transações com tal parte, especificar a natureza de tal;
- Inquirir a gestão e realizar outros procedimentos de modo a ter conhecimento dos controlos que estão em funcionamento para identificar, explicar e divulgar os relacionamentos com partes relacionadas e transações, de acordo com a estrutura das demonstrações financeiras, para autorizar ou aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas e para autorizar ou aprovar transações e acordos significativos que estão fora do curso normal da atividade da entidade;
- Estar alerta quando inspeciona relatórios ou outros documentos, acordos ou outra informação que possa indicar a existência de uma parte relacionada ou transação que possa não ter sido identificada anteriormente, ou que mesmo tendo sido detetada, tenha sido ocultada ao auditor;
- Se identificar transações significativas fora do curso normal da atividade da entidade aquando da auditoria, o auditor deve inquirir a gestão sobre a natureza destas transações e se estão ou não envolvidas partes relacionadas;
- Partilhar informação relevante obtida relativa a partes relacionadas.

De acordo com Santos e Martins<sup>29</sup> “a norma ISA 550 estabelece que compete à gerência a identificação e divulgação de partes relacionadas e transações com as mesmas. Para isso, tem de ter um sistema de controlo interno adequado que assegure que as transações sejam identificadas apropriadamente e reveladas nas demonstrações financeiras”.

Ao auditor, na realização de uma auditoria, cabe ter o conhecimento adequado sobre o negócio e sobre a indústria onde a entidade está inserida, para que este possa identificar os riscos que existem e que distorcem materialmente as demonstrações financeiras. Quanto melhor conhecer as especificidades da indústria melhor poderá efetuar a sua função.

Ainda assim, há situações que poderão ser transversais a inúmeras indústrias e Andrade<sup>30</sup>, no seu artigo, aponta algumas dessas operações que, por si só, podem ser

---

<sup>29</sup> Santos, Alexandra; Martins, José; “Relações Especiais– A Problemática dos Preços de Transferência”, XII Congresso de Contabilidade e Auditoria – Universidade de Aveiro – ISCA Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Aveiro, 20 a 22 de Novembro de 2008, Pág. 7

<sup>30</sup> Andrade, Carla - Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/Junho, 2011. Pág. 16. ISSN 0870-3566

indicativo da existência de partes relacionadas e, portanto, indicativas de riscos materialmente relevantes. São elas:

- a) “Empréstimos contraídos ou concedidos, numa base sem juros ou com uma taxa de juro significativamente acima ou abaixo das taxas de mercado vigentes na data da transacção;
- b) Venda de imóveis a um preço significativamente diferente do seu valor de mercado;
- c) Troca não monetária de uma propriedade por outra propriedade similar;
- d) Empréstimos sem termos nem condições e prazos de reembolsos.”

Mais à frente irei explorar a questão dos empréstimos de ou para partes relacionadas, ficando agora apenas com a nota de que o auditor tem que ter um alargado conhecimento sobre o negócio e não basear-se apenas naquilo que poderá ser indicativo de ter risco para o próprio negócio.

### **3.4.3 Resposta aos riscos materialmente relevantes**

No momento em que são identificados contratos ou outra informação ou transações significativas que sugiram a existência de partes relacionadas, é necessário executar procedimentos de auditoria, com base no risco identificado, de modo a obter provas de auditoria acerca do risco encontrado.

Os procedimentos de auditoria que referi no parágrafo anterior são, segundo a norma ISA 550 (parágrafos 21 a 24):

- Confirmar a existência das relações ou transações com partes relacionadas;
- Comunicar aos membros da sua equipa;
- Requisitar à gestão a identificação das transações encontradas para que o auditor possa fazer a sua avaliação;
- Inquirir sobre o porquê dos controlos da empresa não terem detetado tais relações ou transações;
- Realizar procedimentos de auditoria apropriados com as relações ou transações que não eram conhecidas;



- Reconsiderar o risco que surgiu e que a gestão não tinha considerado por se desconhecer as transações ou relações e realizar procedimentos adicionais, se necessário;
- Se o desconhecimento das relações ou transações pela gestão parecer intencional (e portanto, indicador de um risco de distorção material por fraude), avaliar as aplicações para o auditor;
- Inspeccionar os contratos ou acordos subjacentes, se houver, e avaliar se a lógica (ou falta dela) das transações sugere que elas podem ter sido celebradas envolvendo informações contabilísticas fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos, avaliar também se os termos das transações são consistentes com as explicações da gestão e verificar se as transações foram contabilizadas apropriadamente segundo o referencial contabilístico em vigor;
- Obter prova de que as transações foram devidamente autorizadas e aprovadas;
- Se a administração confirmou que, nas demonstrações financeiras, as transações com partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações normais de mercado, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada e suficiente que confirme e suporte tal afirmação.

Pode acontecer que, o auditor, depois de efetuar todos os procedimentos estabelecidos na norma que acabei de enunciar, não consiga obter prova de auditoria suficiente para suportar a existência de relações ou transações com partes relacionadas. Nesse caso, o auditor ao redigir o seu relatório, deverá basear-se na DRA 700 - Relatório de revisão/auditoria e expressar a sua opinião segundo tais diretrizes, “as matérias que não afectam a opinião dão lugar a ênfases, as que afectam a opinião dão lugar ou a uma opinião qualificada (com reservas) ou a uma escusa de opinião, ou a uma opinião adversa”.

#### **4. Preços de Transferência**

A globalização da economia é algo há muito conhecido e é também um passo importante no crescimento de qualquer empresa. Este facto aumentou o comércio internacional e a inevitável complexidade do governo das sociedades, o que levou muitas delas a descentalizarem a gestão, ou seja, ao invés de ter uma mega estrutura que tem na sua responsabilidade inúmeras entidades em diversos países, o que

começou a acontecer foi uma divisão desta estrutura em estruturas mais pequenas e em que cada uma tem a responsabilidade de implementar o que considera mais adequado ao funcionamento do negócio. Erikson<sup>31</sup> denominou estas divisões como *profit centers*, ou seja, centros de lucros, o que, segundo a visão da entidade que está no centro, faz sentido, pois não é esta quem faz o negócio funcionar mas recebe parte dos lucros.

Esta alteração da forma de organizar empresas veio modificar a forma do que antes era simplesmente vender. Agora é importante a pergunta: a quem se vende? Quando dois centros de lucro vendem e compram entre si, o preço de transferência é relevante. O preço a que se transfere o produto ou serviço tem que ser igual ao que se venderia caso não houvesse relações entre as entidades, o que, por vezes, pode ser um desafio pois pode não existir uma transação comparável no mercado livre e, então, o preço terá que ser determinado internamente sem prejudicar as administrações fiscais. Aqui reside a questão fundamental dos preços de transferência.

Segundo Dürr e Göx<sup>32</sup> com o aumento destas trocas internacionais de bens e serviços, aumentou também a concorrência fiscal global e passou a ser de extrema importância a gestão fiscal internacional para as empresas multinacionais. De acordo com a pesquisa realizada pela Ernst & Young<sup>33</sup>, 66% das empresas inquiridas respondeu ao inquérito indicando a gestão de risco no topo das prioridades dos preços de transferência, significando isto que, não só os preços de transferência são uma questão importante como os dois terços das empresas têm noção da sua importância.

Figueiredo<sup>34</sup> refere que “as questões relacionadas com preços de transferência suscitam muitos problemas [...] entre as administrações fiscais dos diferentes países envolvidos numa determinada operação, já que os pagamentos efectuados pelas empresas são receitas para uns países, mas custos para outros, com consequências óbvias ao nível das receitas fiscais de cada país”, e como haverá provavelmente tantos regimes fiscais como países, existem regimes mais favoráveis que outros, o que torna países mais atractivos

---

<sup>31</sup> Erickson, Gary M; *Transfer pricing in a dynamic marketing-operations interface*. *European Journal of Operational Research*; 2011; 216(2), 326–333. Pág. 1, doi:10.1016/j.ejor.2011.07.042.

<sup>32</sup> DÜRR, O. M.; GÖX. R. F.; *Specific Investment and Negotiated Transfer Pricing in an International Transfer Pricing Model*, 2013 (January), Pág. 27

<sup>33</sup> *Navigating the choppy waters of international tax*, Global Transfer Pricing Survey; Ernst & Young, 2013. Pág. 15

<sup>34</sup> Figueiredo, Guilherme; *Preços de transferência e activos incorpóreos: que futuro para Portugal?*. In Teixeira, Glória, et al. – *Preços de transferência, casos práticos*. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 129. ISBN: 972-788-185-8

em detrimento de outros. Assim, Esteves e Dithmer<sup>35</sup> referiram que “a tendência natural é para que as empresas procedam a uma organização das transacções que lhes permita beneficiar dessas divergências na tributação do seu rendimento”. Os mesmos autores referem também que para o melhor aproveitamento destas diferenças basta manipular a matéria coletável para que a maior porção do lucro esteja sujeita a imposto em países com taxas e condições de imposto mais favoráveis.

Este é um tema complexo e compete à administração fiscal e autoridade tributária levantar as questões inerentes a alguma divergência. Passada esta fase pode ainda dar lugar a litígios e nestes casos cabe aos tribunais administrativos e fiscais resolver tal questão. Ainda de acordo com o inquérito da Ernest & Young<sup>36</sup>, referido anteriormente, 15% das empresas inquiridas referiu ter estado envolvida num caso litigioso relativo a preços de transferência, no último ano.

#### 4.1 Conceito

Não é acaso este relatório começar com a contextualização do tema das partes relacionadas e só depois referir os preços de transferência. Já Andrade<sup>37</sup> referiu que “na vertente fiscal das partes relacionadas, o aspecto mais relevante é o regime dos preços de transferência”.

As *Guidelines* da OCDE<sup>38</sup> definem os preços de transferência como sendo os preços pelos quais uma empresa transfere ativos tangíveis, ativos intangíveis ou presta serviços a empresas associadas. Esta é uma definição um tanto simplista dado que, não considera que dentro da própria entidade podem ocorrer transações que podem ser enquadradas no regime dos preços de transferência.

Numa definição mais complexa Barros<sup>39</sup> define preços de transferência como a “valorização das contrapartidas de negócio relativamente a quantitativos de retribuição

---

<sup>35</sup> Esteves, Jaime C; Dithmer, Clara; Da relevância do método da margem líquida da operação em sede de preços de transferência. In Teixeira, Glória, et al. – Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 223. ISBN 972-788-185-8

<sup>36</sup> Navigating the choppy waters of international tax, Global Transfer Pricing Survey; Ernst & Young, 2013. Pág. 7

<sup>37</sup> Andrade, Carla - Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/Junho, 2011. Pág. 20. ISSN 0870-3566

<sup>38</sup> Cfr. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, Paris, Pág. 19, parag. 11.

<sup>39</sup> Barros, Duarte; Considerações Económico-Tributárias. In Teixeira, Glória; Barros, Duarte; Preços de transferência e o caso português, Porto: Vida Económica, 2004. Pág. 44. ISBN 972-788-185-8

que sejam praticados em transacções que respeitem a operações comerciais nas quais os intervenientes exibam em simultâneo um qualquer laço de ligação de interesses, que permitam viabilizar a possibilidade de gestão económica extra negócio, das respectivas condições comerciais”.

Desde definições mais simples até definições mais elaboradas e complexas, são muitas as que existem, tantas que seria impossível aqui enunciar todas, contudo, importa reter que os preços de transferência são o valor que se atribui a uma transação que se realiza com uma parte com quem se tem relações, de acordo com a definição de relações especiais dada em cima.

#### **4.2 Normativos legais portugueses em matéria de preços de transferência**

O regime dos preços de transferência na legislação portuguesa encontra-se regulado nos artigos 63º e 138º do CIRC e na Portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro e na Portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho, sendo o último artigo e Portaria aqui referidos acerca da possibilidade de acordos prévios sobre preços de transferência.

No alinhamento do que tem vindo a ser referido, o nº1 artigo 63º do CIRC estabelece que, com entidades em que existam relações especiais devem ser praticados condições idênticas às que normalmente seriam praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Mas Santiago e Martins<sup>40</sup> levantaram uma questão pertinente. Estarão os sujeitos passivos de IRC de facto “impedidos de praticar preços diferentes dos preços de mercado, nas operações com entidades relacionadas?”. Numa economia liberal em que cada entidade tem a liberdade de num mercado concorrencial estabelecer o preço que entende para determinado produto ou serviço, não deveria haver restrições. E de facto não há. Os mesmos autores explicam que este artigo deverá ser lido no sentido em que as partes são livres de estabelecer os preços que considerem mais apropriados para a transação, com a ressalva de que, se o preço não corresponder ao preço praticado no mercado, terão de ser efetuadas os devidos ajustamentos extra-contabilísticos, ou seja, fiscais, para que o lucro fiscal apurado corresponda ao que seria apurado se tivessem sido praticadas as condições de mercado.

---

<sup>40</sup> Santiago, Bruno; Martins, António Q.; Os preços de transferência na compra e venda de participações sociais entre entidades relacionadas. In Gama, João Taborda da; et. al. – Cadernos preços de transferências 2013, Coimbra: Almedina, 2013. Pág. 20. ISBN 978-972-40-5384-4

O artigo 3º da Portaria 1446-C/2001 de 21 de Dezembro estabelece os ajustamentos ao lucro tributável, sendo que no seu nº 1, para os preços praticados entre entidades relacionadas, sendo uma entidade residente e uma entidade não residente em território português, deverá ser feito tal ajustamento na declaração periódica de rendimentos, quando se trate de uma correção positiva. Contudo, a Portaria não faz referência a uma correção do preço na referida declaração que leve a uma redução do lucro tributável da entidade residente em Portugal. O nº 2 do mesmo artigo regula o caso em que existem relações especiais entre duas entidades residentes em território português e em que não são respeitadas as condições normais de mercado. Neste caso, prevê este número que a Direcção-Geral dos Impostos pode efetuar as correções ao lucro tributável que entenda necessárias, não prevendo, por alguma razão, que estas entidades façam a correção do preço que está a ser praticado na declaração periódica de rendimentos.

#### **4.3 Método de determinação dos preços de transferência**

Estabelece o nº 2, do artigo 63º, do CIRC, que as entidades devem adoptar o método, ou métodos, de cálculo dos preços de transferência, conforme o princípio da plena concorrência, que permita uma maior fiabilidade na comparação entre as condições que a empresa pratica com entidade relacionadas e outras operações idênticas em situação normal de mercado com empresas independentes. Quer isto dizer que apenas se podem aplicar os métodos, anteriormente falados e explicados mais à frente, quando houver uma operação independente comparável.

O nº2 do artigo 63º do CIRC e a Portaria 1446-C/2001 no seu artigo 5º estabelecem os fatores de comparabilidade entre a operação que a empresa realiza, a operação vinculada, e o que seria mais provável de acontecer num mercado concorrencial sem qualquer tipo de vínculo, operação não vinculada. Fazendo uma comparação entre os dois diplomas legais é visível a extensão da Portaria 1446-C/2001 em relação ao artigo 63º do CIRC, que apenas faz referência a exemplos genéricos e amplos. Com a Portaria indicada tem-se uma maior percepção do que o que se refere no artigo 63º, uma vez que esta alarga os exemplos fazendo algumas considerações acerca de cada um. Portanto segundo o artigo 5º da dita Portaria, os fatores são:

- “As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objecto de cada operação, são susceptíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas;
- As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os activos utilizados e os riscos assumidos;
- Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação;
- As circunstâncias económicas preponderantes nos mercados em que as respectivas partes operam, como a localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados;
- A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspectos susceptíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de actividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da actividade, o controle do risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos;
- Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas.”

É necessária atenção a estes fatores na medida em que estes influenciam diretamente os preços das transações em situações com entidades independentes. O factor mais relevante depende de situação, conforme o tipo de transação de que se trata ou do método de determinação do preço de transferência, tendo sempre em consideração o princípio da plena concorrência.

Nos números 1 e 2 do artigo 4º da Portaria 1446-C/2001 o legislador estabelece que deve ser escolhido o método de determinação do preço mais apropriado, sendo que, considera que é método mais apropriado “aquele que é susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa [...], devendo ser feita a opção pelo método mais apto a proporcionar o mais elevado grau de comparabilidade” e portanto, aquele que implique o menor número de ajustamentos ao lucro tributável.

As *Guidelines* da OCDE estabelecem um conjunto de métodos para a determinação de um preço em plena concorrência. Estes métodos foram aceites pela generalidade das administrações fiscais, e a portuguesa não é exceção, uma vez que o legislador português no n.º 3, do artigo 63.º do CIRC e no n.º 1, do artigo 4.º da Portaria 1446-C/2001 consagra estes métodos.

Para a determinação dos preços de transferência entre entidades com relações especiais, os vários métodos podem ser agrupados em duas categorias: os métodos tradicionais e os métodos não tradicionais.

Nos métodos tradicionais o que é analisado é a operação. Na adoção de qualquer destes métodos compara-se a operação com partes relacionadas com operações em que os termos e condições tenham ocorrido entre empresas independentes.

Os métodos tradicionais previsto nas *Guidelines* da OCDE e na legislação portuguesa enunciada acima, são:

- Método do preço comparável de mercado;
- Método do custo majorado;
- Método do preço de revenda minorado.

Nos métodos não tradicionais ou, como também são denominados, métodos baseados no lucro da operação, são como o nome indica uma análise ao lucro da operação. Ao contrário dos métodos tradicionais onde se compara o preço que é praticado por empresas independentes, neste caso, compara-se o lucro obtido com o lucro obtido por entidades independentes em operações equiparáveis.

Os métodos não tradicionais previsto nas *Guidelines* da OCDE e na legislação portuguesa, são:

- Método do fracionamento do lucro;
- Método da margem líquida da operação.

Segundo Gaio<sup>41</sup> “a legislação portuguesa dos preços de transferência adoptou os métodos tradicionais baseados na operação como os preferencialmente aplicáveis”, uma

---

<sup>41</sup> Gaio, Carlos Luís; Dos métodos para a determinação dos preços de transferência. In Teixeira, Glória; Barros, Duarte; Preços de transferência e o caso português, Porto: Vida Económica, 2004. Pág. 388. ISBN 972-788-112-2

vez que de acordo com Esteves e Dithmer<sup>42</sup> “a adequada aplicação de métodos tradicionais permite obter, de forma mais directa, uma comparação da prática de preços da empresa em relações especiais com a prática de preços de uma empresa independente”, pelo que apenas quando não é possível a aplicação destes métodos se deve recorrer aos métodos não tradicionais. Dentro dos métodos tradicionais dever-se-á optar por aquele que melhor determine o preço de plena concorrência tendo em conta aquele que melhor garante a comparabilidade entre as operações.

Importa agora descrever os métodos de determinação de preços de transferência que se têm vindo a falar e que se encontram nas *Guidelines* da OCDE, no artigo 63º do CIRC e na Portaria 1446-C/2001.

#### 4.3.1 Método do preço comparável de mercado

O método do preço comparável de mercado é o método de mais fácil utilização por apenas comparar o preço praticado em operações com partes relacionadas com o preço que é praticado em transações com entidades independentes. Esta comparação pode ser verificada entre entidades independentes ou então, entre uma entidade independente e a empresa.

Após a comparação, se existirem diferenças entre os dois preços, pode afirmar-se que não respeita o princípio da plena concorrência e portanto deve ser feito o devido ajustamento ao preço.

Este método apenas deve ser aplicado quando existir um grande grau de comparabilidade entre as operações. King<sup>43</sup> adianta que este método é utilizado para estabelecer o método da plena concorrência ou para estabelecer a taxa de *royalty*<sup>44</sup> para

---

<sup>42</sup> Esteves, Jaime C; Dithmer, Clara; Da relevância do método da margem líquida da operação em sede de preços de transferência. In Teixeira, Glória, et al. – Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 227. ISBN 972-788-185-8

<sup>43</sup> King, Elizabeth; Transfer Pricing and Corporate Taxation - Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. Brookline, MA: Springer, 2009. Pág. 12. ISBN 978-0-387-78182-2

<sup>44</sup> Borges explica que “as *royalties* podem ter origem, designadamente, na cessão temporária de direitos de propriedade intelectual (direitos de autor ou direitos conexos) ou direitos de propriedade industrial (licenças de exploração, patentes, marcas, desenhos e modelos industriais, processos de fabrico, e outros) e também na prestação de informação respeitante a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, correspondentes a contratos de *know-how*”. In Borges, António; Elementos da contabilidade Geral. Lisboa: Areas Editora, 25ª Edição, 2010. Pág. 935. ISBN 978-989-8058-41-6



a venda de ativos tangíveis, ativos intangíveis licenciados a transferir ou serviços efectuados em nome de empresas com quem se tem relações especiais.

Este método encontra-se previsto na legislação portuguesa no artigo 6º da Portaria 1446-C/2001.

#### **4.3.2 Método do preço de revenda minorado**

Este método encontra-se previsto no artigo 7º da Portaria 1446-C/2001 e segundo o seu nº1, acenta no preço de revenda praticado pela entidade com outra entidade independente, tendo por objeto um produto adquirido a uma entidade com a qual existem relações especiais, ao qual é diminuída a margem de lucro praticada por uma terceira entidade numa transacção comparável. Quer isto dizer que o que está em causa é o preço pelo qual o produto, que foi comprado a uma empresa relacionada, é revendido a uma empresa completamente independente, valor este que é diminuído pela margem de lucro bruta praticada no mercado, de tal forma que seja possível determinar preço de mercado da primeira operação (com a parte relacionada). O que está a ser comparado neste caso é o lucro bruto da operação.

Este método não tem os mesmos critérios de comparabilidade do método anterior já que não compara o produto ou serviço. Segundo Esteves e Dithmer<sup>45</sup> a utilização deste método “é mais indicada para distribuidores que revendem o produto sem o alterar fisicamente e sem lhe acrescentar valor substancial”.

#### **4.3.3 Método do custo majorado**

Este método está previsto no artigo 8º da Portaria nº 1446-C/2001 que estabelece este método como sendo o resultado da soma dos encargos que um fornecedor tem com a transferência de um produto ou a realização de um serviço e uma margem de lucro bruto apropriada de uma transacção comparável com entidades independentes em mercado aberto. Portanto, o preço de transferência obtém-se a partir do custo de aquisição dos

---

<sup>45</sup> Esteves, Jaime C; Dithmer, Clara; Da relevância do método da margem líquida da operação em sede de preços de transferência. In Teixeira, Glória, *et al.* – Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 231. ISBN 972-788-185-8

bens ou serviços, acrescentando-lhe os custos incorridos no processo mais a margem de lucro apropriada praticada numa operação equivalente com entidades independentes.

Um dos exemplos apontado por Gaio<sup>46</sup> e que ajuda a perceber a que tipo de transações este método pode ser aplicado é a situação em que empresas com relações especiais vendem produtos semi-acabados.

#### **4.3.4 Método do fracionamento do lucro**

Este método está previsto no artigo 9º da Portaria 1446-C/2001 e tem por base o lucro global de uma determinada operação em que, segundo o nº1 deste artigo, o preço de transferência é calculado repartindo o lucro total da operação ou séries de operações em causa, entre as entidades que participam.

A aplicação deste método pode ocorrer de duas modalidades diferentes, segundo o nº2 e nº3 do artigo referido. A primeira baseia-se no apuramento do lucro global obtido pelos intervenientes na operação vinculada e dividir o mesmo entre as entidades, tendo como critério o valor da contribuição de cada um e as funções exercidas, os ativos empregues e os riscos incorridos. Para este processo dever-se-á ter em conta dados comparáveis de entidades independentes, em termos de função, ativos, risco, etc.

A segunda modalidade do fracionamento do lucro global da operação é levado a cabo através de duas fases. Na primeira fase é atribuída a cada entidade uma fração do lucro global que espelhe o retorno adequado que seria obtido numa operação comparável em condições normais de mercado (podendo ser utilizado neste cálculo qualquer um dos outros métodos aqui apresentados). Na segunda fase fraciona-se o lucro ou prejuízo residual entre as entidades em função da sua contribuição, tendo por base as funções, ativos utilizados e riscos incorridos recorrendo a situações comparáveis no mercado com entidades independentes.

Segundo o nº 4 da artigo em causa, este é um método que deve ser utilizado quando as operações tenham um elevado grau de integração e complexidade, bem como quando

---

<sup>46</sup> Gaio, Carlos Luís; Dos métodos para a determinação dos preços de transferência. In Teixeira, Glória; Barros, Duarte; Preços de transferência e o caso português, Porto: Vida Económica, 2004. Pág. 395. ISBN 972-788-112-2

existam ativos intangíveis cujo valor é elevado, não existam comparáveis no mercado e os outros métodos não possam ser utilizados.

#### **4.3.5 Método da margem líquida da operação**

Este método consiste na comparação entre a margem de lucro líquida de uma operação comparável entre entidades independentes que operam no mercado livre e entidades que partilham relações especiais. Este método encontra-se previsto no artigo 10º da Portaria nº 1446-C/2001.

A margem de lucro, de acordo com nº 2 do artigo referido, “é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da actividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou activos utilizados, ou outra grandeza relevante”.

#### **4.4 Acordos celebrados entre entidades relacionadas**

Existe a opção de solicitar à AT a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, no caso em que se realizem operações comerciais e financeiras realizadas com entidades relacionadas. Estes acordos encontram-se regulados no capítulo II da Portaria nº 1446-C/2001 e na Portaria nº 620-A/2008 de 16 de Julho.

##### **4.4.1 Acordos de partilha de custos**

Estes acordos de partilha de custos encontram-se regulados no nº1 do artigo 11º da Portaria nº 1446-C/2001, que estabelece que existem estes acordos quando “duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços”. Lampreia<sup>47</sup> referiu que esta norma está “inteiramente de acordo com as recomendações da OCDE sobre a matéria, onde é dado particular ênfase aos acordos de partilha de custos, às suas especificidades e à forma de determinar o princípio de plena concorrência aos pagamentos efectuados no âmbito destes acordos”.

---

<sup>47</sup> Lampreia, Joaquim Pedro. Os preços de transferência, os acordos de partilha de custos e a tributação de royalties. Revista Fiscalidade, Revista 15, 2003. Pág. 51. ISBN 972-788-185-8

O nº 1 estipula ainda que “este acordo é feito com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional”, tendo sempre como base que o valor da contribuição deve ser o que seria praticado se de entidades independentes se tratassem, respeitando assim, o princípio da plena concorrência.

Em suma e segundo Teixeira<sup>48</sup> “estes acordos consistem na partilha do risco e rentabilidade entre empresas associadas ou relacionadas entre si, evitando deste modo as retenções na fonte que recairiam em situações normais de pagamento de *royalties*”. Como não existe a transmissão de qualquer bem, direito ou serviço, entre as entidades relacionadas, não há pagamento de *royalties* o que leva a não existência da dupla tributação internacional.

A referida Portaria, no seu artigo 16º, exige ainda, como obrigação acessória dos sujeitos passivos, que seja mantida documentação relativa a acordos de partilha de custos, em que façam parte, entre outros, a identificação dos participantes, natureza e tipo de atividades desenvolvidas neste âmbito, identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados, processo de prestação de contas e métodos utilizados, duração do acordo, disposições sobre pagamentos compensatórios, etc.

#### **4.4.2 Acordos de prestação de serviços intragrupo**

A questão das prestações de serviços intragrupo é considerada uma situação de risco para o auditor, que este deverá ter em atenção, uma vez que é usual as empresas não terem documentação suficiente sobre este tipo de transações. Teixeira<sup>49</sup> adianta alguns exemplos do tipo de serviços que são normalmente alvo deste tipo de acordo, “serviços de gestão, incluindo planeamento estratégico, serviços de vendas e marketing, serviços jurídicos, contabilísticos e fiscais, serviços técnicos, serviços de tecnologias da informação, serviços de depósito bem como serviços administrativos (exemplo serviços

---

<sup>48</sup> Teixeira, Glória. Preços de transferência desenvolvimentos recentes. In Teixeira, Glória, et al. Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 18. ISBN: 972-788-185-8

<sup>49</sup> Idem

de apoio ao cliente, facturação, cobrança, etc)”. Estes exemplo vão de encontro com o nº1, do artigo 12º, da Portaria 1446-C/2001, artigo este que regula os acordos de prestação de serviços intragrupo.

De acordo com o nº2 do referido artigo, a atividade prestada tem que constituir “um serviço com valor económico que justifique (...) o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma actividade a executar para si próprio”, ou seja, o serviço tem que acrescentar valor e este valor tem que ser o que se praticaria em condições normais de mercado, não havendo relações especiais.

Para a determinação do preço de transferência, estabelece o número seguinte do mesmo artigo, dever-se-á ter em consideração os comparáveis. Quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, a portaria dá preferência ao método do preço comparável de mercado, caso contrário, deve ser utilizado o método do custo majorado quando os dados comparáveis não sejam suficientes ou não tenham qualidade.

Como obrigação acessória do sujeito passivo estabelece o nº 2, do artigo 16º, da Portaria 1446-C/2001, que deve ser organizada documentação sobre acordos de prestação de serviços intragrupo, contendo cópia do contrato, descrição dos serviços, identificação das entidades e dos encargos que são imputados e critérios utilizados para a repartição.

#### **4.4.3 Acordos prévios sobre preços de transferência**

De acordo com a definição constante das Diretrizes da OCDE de 2010<sup>50</sup>, os acordos prévios de preços de transferência são um “acordo que determina previamente, em relação às operações entre empresas associadas, um conjunto de critérios adequados (por exemplo, ao método de cálculo, aos elementos de comparação, aos ajustamentos a introduzir e às hipóteses de base relativas à evolução futura) na determinação dos preços de transferência aplicados a essas operações no decurso de um determinado período de tempo”.

Estes acordos na legislação portuguesa foram introduzidos pelo artigo nº 128º-A, aditado pelo artigo 49º da Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro ao CIRC. Com a

---

<sup>50</sup> OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. Pág. 168

reforma a que este código foi alvo recentemente, o artigo correspondente passou a ser o 138º que estabelece que “os sujeitos passivos podem solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira (...), a celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”.

Estes acordos podem assumir duas modalidades: unilateral, quando apenas intervém uma administração fiscal e um sujeito passivo, e bilateral ou multilateral quando o acordo seja celebrado com uma ou mais administrações fiscais, no âmbito do procedimento amigável previsto em convenção destinada a evitar a dupla tributação de acordo com a alínea b), do nº1, do artigo 2º da Portaria 620-A/2008 de 16 de Julho. Freire<sup>51</sup> afirmou que tendencialmente os acordos multilaterais são preferíveis aos unilaterais porque como, este último, se baseia em previsões, “o facto de uma empresa e uma administração fiscal fixarem os acordos unilateralmente e sem a intervenção das outras administrações”, pode levar a um caso de dupla tributação.

Segundo Palma<sup>52</sup> “a celebração destes acordos prévios traduz-se num factor de segurança para as administrações fiscais e para os contribuintes, introduzindo uma maior transparência nos sistemas fiscais, tornando mais previsível o regime das operações internacionais, consubstanciando-se, consequentemente, num factor de competitividade do sistema”.

Este pedido é apresentado ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e como se pode encontrar na Portaria 620-A/2008 podem distinguir-se cinco fases no processo de celebração de um acordo prévio de preços de transferência. São elas a fase preliminar, apresentação da proposta, a apreciação da proposta, negociação com as autoridades competentes de outros Estados e por último a celebração do acordo.

---

<sup>51</sup> Freire, Helena; Perspectiva Internacional. In Teixeira, Glória, et al. – Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica, 2006. Pág. 451. ISBN: 972-788-185-8

<sup>52</sup> Palma, Clotilde Celorico; A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa. Revista OTOC nº 103, Outubro, 2008. Pág. 52. ISSN 1645-9237

Algumas vantagens foram apontadas por Machado<sup>53</sup>, “elimina a incerteza relativamente ao regime fiscal aplicável na operação que é abrangida pelo acordo”, “durante o período de vigência de um determinado acordo, as empresas poderão prever os seus encargos fiscais e desta forma planear a sua actividade, o que poderá favorecer o investimento”, “durante esse período, não carecem de preparar a documentação de suporte para a transacção que está prevista no acordo, encontrando-se a mesma fora do âmbito de fiscalizações sobre esta matéria, bem como livre de quaisquer penalidades” e, adicionalmente estes acordos “bilaterais e multilaterais reduzem ou tendem mesmo a eliminar a possibilidade de dupla tributação e previnem a resolução de litígios, obrigando, no entanto, para esse efeito a uma participação activa de todos os países envolvidos”.

Em Portugal aumentam os litígios entre a AT e os sujeitos passivos em relação aos preços de transferência, as empresas pretendem baixar o lucro tributável e como é expectável para a AT, um lucro tributável maior equivale a mais receita fiscal, pelo que e devido ao aumento da complexidade das operações, os acordos prévios sobre preços de transferência oferecem um mecanismo de prevenção. Contudo, é um processo oneroso, trabalhoso e muito demorado para a administração fiscal. Nave<sup>54</sup> referiu que “com estas preocupações em mente, os deputados decidiram recomendar que o Governo reforçasse a Direcção-Geral dos Impostos com os meios necessários para a análise de acordos prévios sobre preços de transferência e ponderasse a possibilidade de ser criada uma Divisão para o efeito, dependente da Direcção de Serviços de Inspecção Tributária”.

## **4.5 Obrigações acessórias relativas a preços de transferência**

### **4.5.1 Processo de documentação fiscal**

O nº6 do artigo 63º do CIRC estabelece que “o sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal (...) a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência”, artigo este, que vai de encontro ao artigo 130º do CIRC. Reza ainda o 63º que devem ser incluídas:

---

<sup>53</sup> Machado, Marta Elisa; “Mais sobre Preços de Transferência”. Jornal de Negócios, Novembro 2007. ISSN 0874-1360

<sup>54</sup> Nave, João; “Acordos Vantajosos”. Jornal de Negócios, Junho 2010. ISSN 0874-1360

- “As diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação;
- Os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades relacionadas, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respetivo cumprimento;
- A documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação;
- As análises funcionais e financeiras;
- Dados setoriais;
- E demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados”.

Este é um regime trabalhoso e pelas exigências que estão no parágrafo anterior pode facilmente tornar-se em algo oneroso para o sujeito passivo. Este “processo de documentação fiscal”, mais comumente chamado dossier de preços de transferência é exigido aos passivos passivos que tenham um volume de negócios anual superior a 3.000.000 de euros (pelo nº3, do artigo 13º, da Portaria nº 1446-C/2001).

#### **4.5.1.1 Estrutura do dossier de preços de transferência**

O dossier de preços de transferência é uma obrigação legal e fiscal e pelas entidades é encarado como tal, contudo e segundo enuncia Andrade<sup>55</sup> “o processo de análise, determinação e justificação dos preços praticados, implica uma avaliação de forma sistemática, rigorosa e extensiva, por parte da empresa, da sua performance em comparação com um grupo de empresas ou um sector de actividade, permitindo posicionar a empresa no seu sector de actividade”, ajudando assim a empresa a ter uma melhor compreensão de si própria.

Os elementos que devem fazer parte do dossier encontram-se discriminados na Portaria 1446-C/2001 nos artigos 14º, com informação relevante em relação ao tema, 15º, com documentação de suporte à informação relevante e 16º com a documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo.

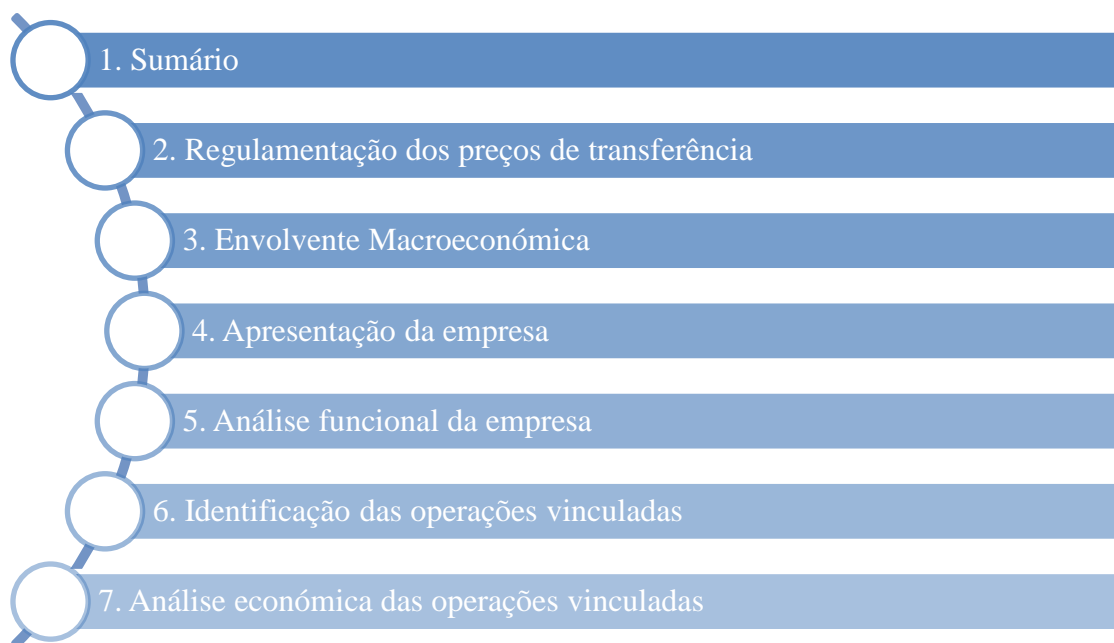
---

<sup>55</sup> Andrade, Carla - Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/Junho, 2011. Pág. 22. ISSN 0870-3566



Andrade<sup>56</sup> apresenta um exemplo da estrutura do dossier, cumprindo os requisitos impostos por lei:

**Quadro 5:** Estrutura dossier preços de transferência



**Fonte:** Andrade<sup>57</sup>

No sumário deve apresentar-se a estrutura do dossier, os pontos que o constituem e as principais conclusões em relação ao cumprimento, por parte da empresa, do princípio de plena concorrência.

No ponto seguinte, regulamentação dos preços de transferência, deve constar a menção à legislação sobre a temática em causa e que levou à realização do dossier, conceitos importantes e os métodos de determinação dos preços de transferência, neste relatório descritos.

Na envolvente macroeconómica deve ser analisado em que medida é que o meio envolvente externo influenciou a atividade da empresa, ou seja, de que modo o meio externo condicionou as operações e transações com entidades relacionadas.

No ponto quatro, apresentação da empresa, deve ser feito, como o próprio nome diz, uma apresentação da entidade nos termos que respeitem aos preços de transferência. O

---

<sup>56</sup> Idem

<sup>57</sup> Ibidem

grupo onde se insere e estrutura deste, as entidades com quem existem relações especiais e as percentagens do capital. Adicionalmente as demonstrações financeiras e alguns indicadores financeiros.

No ponto da análise funcional da empresa deve descrever-se as funções realizadas pela entidade (produção, venda e distribuição, administrativa), os riscos assumidos (risco de produto, risco financeiro, risco de aprovisionamento) e os activos detidos (tangíveis ou intangíveis).

Na identificação das operações vinculadas devem ser detalhadas todas as transações que foram realizadas com entidades com as quais existem relações especiais, decompondo por tipo de transações e/ou entidades relacionadas.

Por último, no capítulo análise económica das operações vinculadas, deve ser feita uma análise económica a cada uma das operações identificadas no ponto anterior de modo a que demonstre o cumprimento do princípio da plena concorrência. Neste ponto deve ser identificado o ou os, métodos mais adequados para a determinação do preço de transferência explicando o que levou à escolha de um método em detrimento de outro.

É ainda aconselhável anexar ao dossier os documentos referidos na legislação como publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaboradas por entidades públicas ou privadas, listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores imobiliários e bolsas de mercado, contratos celebrados com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenha referências aos termos e condições praticados entre a entidades e as entidades relacionadas, etc.

#### **4.6 Ajustamentos correlativos**

Quando a administração fiscal corrigir o lucro tributável de um determinada sujeito passivo, causado pela existência de relações especiais com outro sujeito passivo deve-se proceder, nos termos do nº1, do artigo 17º, da Portaria 1446-C/2001, à “ determinação do lucro tributável deste último (...), a um ajustamento adequado que seja reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro”, sendo este ajustamento adequado denominado de ajustamento correlativo.

As directizes da OCDE<sup>58</sup> descrevem, no glosário, estes ajustamentos como sendo o “ajustamento do imposto devido pela empresa associada estabelecida num outro país, efectuado pela administração fiscal desse país de modo a tomar em consideração um ajustamento primário efectuado pela Administração Fiscal do primeiro país, a fim de obter uma repartição consistente dos lucros entre ambos os países”.

O nº2, do artigo 17º da Portaria 1446-C/2001 estabelece que os ajustamentos correlativos poderão igualmente ser realizados na esfera de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nelas previstos.

## 5. O sócio e a sociedade

No decorrer do estágio determinadas questões foram levantadas sobre a temática dos preços de transferência e considera-se que algumas tenham sido respondidas até aqui. A partir deste ponto vai ser restringido o estudo dos preços de transferência apenas na questão do financiamento do sócio à sua sociedade, mais propriamente no financiamento através de prestações suplementares e suprimentos não remunerados. Este estudo foi feito numa vertente de acréscimo de valor para a Vidromax e para o próprio grupo Activa, de modo a que certas dúvidas possam ser esclarecidas.

Andrade<sup>59</sup> escreveu que “as transacções significativas ocorrem muitas vezes entre a empresa e o proprietário-gerente, ou entre a pequena empresa e empresas relacionadas com o proprietário-gerente”, comenta ainda a normalidade deste acontecimento em muitas empresas que são detidas e/ ou geridas pelo mesmo indivíduo ou família.

O financiamento do sócio à sociedade é um dos muitos exemplos de transacções que ocorrem neste âmbito e é sobre esta questão que vou a partir daqui debruçar-me. Terá o regime dos preços de transferência lugar no financiamento do sócio à sociedade?

Ora, tendo o regime de preços de transferência uma das suas bases no conceito de relações especiais, a relação entre o sócio e a sua sociedade é a primeira relação especial na vida societária. Recorrendo à definição de relação especial dada atrás, o sócio tem o poder de influência nas decisões da empresa e tem o controlo da mesma (ignorando a

---

<sup>58</sup> OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. Pág. 25

<sup>59</sup> Andrade, Carla - Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/Junho, 2011. Pág. 16. ISSN 0870-3566

percentagem da participação), contudo não há situação comparável com entidades não relacionadas, porque esta relação só existe quando estamos perante sócio e sociedade.

É também, necessário ter em consideração que o sócio pode assumir outras personalidades, como de fornecedor ou cliente, e nestes casos terá de ser tratado como tal, deixando de ser o sócio e passando a ser o fornecedor ou o cliente, e como tal terá que ser tratado. Quando esta distinção não for feita e a qualidade de sócio influenciar os termos do negócio ou transacção em causa, entramos em território do regime dos preços de transferência.

### **5.1 Financiamento do sócio à sociedade**

O sócio, nessa condição, tem várias formas de financiar a sua sociedade. Logo à partida com a subscrição inicial de capital social aquando da constituição da sociedade, como estabelece o artigo 25º, nº1 do CSC, “o valor nominal da parte, (...) atribuídas a um sócio no contrato de sociedade não pode exceder o valor da sua entrada (...)”, ou seja, o valor com o qual o sócio paga a sua participação não pode ser inferior ao valor da própria participação. Este é o primeiro modo que o sócio tem para financiar a sua sociedade.

Seguidamente o sócio pode participar num aumento do capital social, encontrando-se este regulamentado no CSC, no artigo 87º ao artigo 88º. Nesta modalidade, o sócio pode entregar à sociedade um prémio ou não, isso irá depender da posição dos outros sócios e se a participação destes necessita de ser acompanhada.

Os sócios podem ainda entrar com dinheiro na sua sociedade se, no contrato de sociedade estiver prevista a possibilidade da exigência de prestações suplementares. Estas prestações encontram-se previstas no CSC nos artigos 210º ao artigo 213º.

As prestações acessórias encontram-se previstas no CSC no artigo 287º, que no seu nº1 estabelece que “o contrato de sociedade pode impor a todos ou a alguns accionistas a obrigação de efectuarem prestações para além das entradas”. Estas prestações são outra forma de sócio financiar a sociedade.

Os suprimentos são um empréstimo sujeito a um regime especial já que só existem quando é o sócio a emprestar à sociedade. Estes empréstimos encontram-se regulados no CSC no artigo 243º e seguintes.

A par com a última modalidade existem ainda os mútuos de curto prazo que, dependendo da relação estabelecida entre as partes, não se classificam como suprimentos.

## **5.2 Diferença entre financiar e investir na sociedade**

É importante ter presente a ideia de que financiar a sociedade é diferente de investir na sociedade. Usando o exemplo apresentado por Araújo e Oliveira<sup>60</sup>, pode usar-se “1.000 euros para adquirir acções em mercado secundário e ninguém duvidará que fiz um investimento de 1.000 euros em acções”. Da mesma maneira se a aquisição dessas acções for em mercado primário, no momento da constituição da sociedade ou em sede de aumento de capital, o investimento em acções continua a ser verdadeiro, acrescentado do financiamento direto que foi feito à sociedade. Ao invés, se “colocar estes mesmos 1.000 euros à sua disposição, via prestações suplementares ou via suprimentos não remunerados, (...) esta transferência (este financiamento) constituirá investimento criador exatamente das mesmas possibilidades de retorno ou compensação para o sócio que a alternativa do investimento via aumento de capital”.

Esta última ideia prende-se com o facto de que, se alguém está disposto a financiar sem juros é porque irá obter o retorno de outra forma, e portanto, sendo sócio da sociedade está a investir com o propósito do recebimento dos lucros.

Para além disto é ainda necessário ter em conta a questão da proporcionalidade. Já que, segundo Araújo e Oliveira<sup>61</sup> se um sócio ou acionista com uma participação de 20%, “realizar uma prestação suplementar de 100, e não for acompanhado pelos outros acionistas, estará a investir com propósitos lucrativos um montante de apenas 20”, isto porque os restantes 80 irão beneficiar os restantes acionistas detentores de 80% do capital.

---

<sup>60</sup> Araújo, Fernando Carreira; Oliveira, António Fernandes. A limita aplicabilidade do Regime de Preços de Transferência ao Financiamento do Sócio à Sociedade. In Gama, João Taborda da; et. al. – Cadernos preços de transferências 2013, Coimbra: Almedina, 2013. Pág. 85. ISBN 978-972-40-5384-4

<sup>61</sup> Idem

As ideias importantes a reter neste ponto são se os financiamentos são feitos com o propósito de obtenção de lucro e a definição de proporcionalidade, ou seja, se o sócio faz o investimento sozinho ou é acompanhado pelos restantes sócios, no montante proporcional ou por montante inferior.

### **5.3 Os preços de transferência e o financiamento**

Os financiamentos que aqui são alvo de análise são as prestações suplementares e os suprimentos não remunerados, aqui entenda-se como sendo sem juro. Duas modalidades de financiamento que são entendidas como similares no sentido em que vão ser consideradas como não remuneradas.

Quando o acionista dispensa do seu próprio dinheiro para investir na sua sociedade tem em vista o reforço da capacidade financeira da empresa para que esta possa continuar a gerar lucros. Pelo que a intenção do suprimento comparada com as prestações suplementares é a mesma e o potencial de retorno para o acionista nas duas modalidades de financiamento é o mesmo.

De acordo com os mesmos autores que anteriormente referi, Araújo e Oliveira<sup>62</sup> quando “o acionista fornece capitais à sociedade de que é acionista único, utilizando a via dos suprimentos não remunerados ou das prestações suplementares, nenhuma correcção é legitimada pelo regime de preços de transferência, o que, será entendimento partilhado pela nossa jurisprudência”. Os mesmos autores acrescentam ainda que não há lugar a ajustamento quando todos os acionistas fornecem capitais do mesmo modo e na proporção da percentagem de capital social detida.

É uma conclusão razoável, já que os suprimentos ou prestações suplementares são operações que assumem o carácter de normalidade na gestão de uma entidade, estando previstas na lei, nada têm de estranho à situação padrão de relações no mundo empresarial. Nesta situação não podemos recorrer à definição de relação especial, já que, só existe este conceito quando este puder ser comparado com outras situações ditas normais. Ora, no cenário em causa não há comparáveis externos à relação de sócio e sociedade, pelo que não faz sentido recorrer-se à definição de relação especial. Isto para

---

<sup>62</sup> Ibidem

concluir que, sendo um acionista único ou contribuindo todos os acionistas na proporção da sua participação nenhuma correção é exigida.

No entanto, a situação fica mais complexa quando um acionista faz um suprimento não remunerado, situação em análise neste ponto, e não é acompanhado pelos outros ou sendo acompanhado, não o é na mesma proporção.

De acordo com os mesmos autores esta condição extravasa a condição de sócio e não é natural à posição jurídica e económica do sócio. Vejamos, então, se isto implica que automaticamente as operações estejam sujeitas a preços de transferência.

Na gestão do dia-a-dia de uma empresa, se esta necessitar, é usual o sócio abdicar do seu próprio capital para que a sociedade possa fazer face às suas responsabilidades correntes, dar garantias a instituições bancárias, entre outras situações, sem ter em vista uma remuneração e mesmo sem os outros sócios o acompanharem. Havendo lugar a correção do regime dos preços de transferência, o mesmo pode ser feito teoricamente ao nível da relação sócio que financia e sociedade.

Atuando ao nível do sócio e da sociedade, a lei em vigor nada dispõe que impeça que esta esteja sujeita a preços de transferência. Segundo Araújo e Oliveira “a disponibilização de capitais à sociedade [que] tenha beneficiado terceiros, a transação nessa parte não é uma operação na qualidade de sócio, logo, está sujeita às regras de preços de transferência (...) [mesmo que] os outros sócios (...) [saíam] beneficiários reflexo/último do financiamento”, já que, como foi explicado atrás, devem entidades em que existam relações especiais, praticar condições idênticas às que normalmente seriam praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Numa situação comparável em que um indivíduo pusesse ao dispor de uma entidade os seus bens, no mínimo exigiria uma remuneração. É isso mesmo que está em causa. Como o capital não é posto à disposição na mesma proporção da percentagem de capital, o indivíduo não investe na sociedade na condição de sócio e portanto deve comportar-se como uma pessoa externa faria.

Daqui surge uma questão relevante também levantada pelos autores. Se um sócio financiar a sua sociedade e os sócios com uma percentagem residual não o acompanharem, terá este que ser remunerado? Os autores esclarecem que não por duas razões. A primeira será porque “na relação com a sociedade a comunhão de interesses

com esta não origina redução de rendimento, quando do outro lado, está o sócio residual”. A segunda é porque “na relação com os sócios não há relações especiais que justifique a suspeita de comportamento”.

Se na situação contrária, existirem relações especiais entre os sócios, então passa a estar validada a suspeita de que este ato beneficia todos, foi determinado pela comunhão de interesses e, então, não haverá razão para não aplicar as regras.

Portanto, pegando no exemplo dado pelos autores aqui em análise e dado mais atrás, se um sócio com uma participação de 20% financiar a sociedade com 100, 80 vão beneficiar os outros sócios. Contudo, não são apenas esses 80 que vão estar sujeitos ao regime dos preços de transferência, a totalidade do financiamento vai estar sujeita, pela simples razão que, se o sócio exigisse remuneração seria sobre a totalidade, então a totalidade deve ser sujeita.

Finalizamos com a segunda situação aqui em análise, as prestações suplementares. Segundo o nº5 do artigo 210º do CSC, “as prestações suplementares não vencem juros”. De acordo os autores esta norma parece prevalecer sobre a norma de carácter geral, que regula os preços de transferência e, assim, impedir o ajustamento que decorreria da tributação de juros a imputar ao acionista e da correspondente dedução dos mesmos na esfera da sociedade.

Para finalizar, a ausência de legislação específica sobre o financiamento do sócio à sociedade dá azo a que a administração fiscal trate também os financiamentos sem juros como sendo passível de tratamento em matérias de preços de transferência.



## Conclusão

Para finalizar este relatório podem-se tirar algumas conclusões. Na matéria de preços de transferência, temática estudada ao longo deste relatório é óbvia a importância que foram adquirindo ao longo dos anos. A autoridade tributária seguiu as normas regulamentares a nível europeu, transcrevendo-as, com intenção de travar os abusos por parte das entidades contribuintes, assim como também para poder aumentar a sua receita fiscal.

O objetivo deste relatório também se prendeu com a investigação das obrigações que as empresas do estudo poderiam estar sujeitas. A Vidromax, bem como a Activa, com o passar dos anos foram aumentando em todos os sentidos e com este aumento veio a responsabilidade de cumprir com as obrigações legais subjacentes à sua dimensão. As empresas por estarem num grupo de sociedades devem ter presente que deverão fazer e apresentar o dossier de preços de transferência numa base anual incluindo toda a informação de transações com partes relacionadas. Com este relatório foram esclarecidos os elementos que o deveriam constituir e espera-se que tenham sido esclarecidas algumas das dúvidas que existissem.

As transações que ocorrem entre as empresas do grupo, assim como qualquer financiamento que os sócios possam fazer às suas sociedades devem ser encarados também numa perspectiva fiscal, avaliando as possíveis implicações. O estudo deste tema foi feito numa perspectiva de dar a conhecer que uma simples operação que o sócio faz a sua sociedade para a socorrer num momento de sufoco, por exemplo, poderá acarretar problemas que não foram inicialmente pensados.

A informação sobre esta matéria é expectável que exista e não que seja apenas apresentada se a AT a solicitar. Seria importante que o grupo não se limitasse a preparar a informação caso a AT a solicite, mas sim que se antecipe e que todas as empresas tenham em sua posse a informação já preparada.

Terminado que está agora o relatório, o que se espera é que esta experiência tenha sido enriquecedora e importante para os dois lados. A maioria dos objetivos propostos foram alcançados, pelo que se espera que este trabalho seja um ponto de partida para um futuro profissional e que o tempo dedicado a estas questões comecem rapidamente a dar frutos.

## Bibliografia

- Barros, Duarte; Teixeira, Glória. 2004. Preços de Transferência e o caso português. Porto: Vida Económica. ISBN 972-788-112-2;
- Borges, António et al., 2003; Elementos de Contabilidade Geral. 21ª ed., Lisboa: Áreas Editora, ISBN 978-989-8058-41-6;
- Correia, Miguel J. A. Pupo, 2011. Direito Comercial – Direito da empresa, 12ª ed., Lisboa: Ediforum – Edições Jurídicas. ISBN: 978-989-8438-04-1;
- Gama, João; 2013. Cadernos Preços transferência 2013; Coimbra: Almedina. ISBN: 978-972-40-5384-4;
- King, Elizabeth; 2009. Transfer Pricing and Corporate Taxation - Problems, Practical Implications and Proposed Solutions. Brookline, MA: Springer. ISBN: 978-0-387-78182-2;
- Nabais, José Casalta; 2003. Direito Fiscal. 2ª ed., Coimbra: Livraria Almedina. ISBN 9789724050430;
- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. [Consult. em 05/06/2014]. Disponível em: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1);
- Sanches, J. L. Saldanha, 2002. Manual de Direito Fical, 2ª ed., Coimbra: Coimbra Editora. ISBN: 972-32-1119-X;
- Spitz, Barry; 2002. Internacional Tax Havens Guide. New York: Panel Publishers. ISBN 0-7355-2738-5
- Teixeira, Glória, et al., 2006. Preços de transferência, casos práticos. Porto: Vida Económica. ISBN: 972-788-185-8;

### Artigos:

- Andrade, Carla; 2011. Partes Relacionadas. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº53 Abril/ Junho. ISSN 0870-3566. [Consult. em 25/07/2014]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/53/Auditoria.pdf>;
- A Adopção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC, 2009. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nº 44 Jan/Mar.

ISSN 0870-3566. [Consult. em 25/07/2014]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2009/Foco.pdf>;

- DÜRR, O. M.; GÖX. R. F. 2013; Specific Investment and Negotiated Transfer Pricing in an International Transfer Pricing Model. January. [Consult. em 01/09/2014]. Disponível em: [http://www.sbr-online.de/pdfarchive/einzelne\\_pdf/sbr\\_2013\\_january\\_27-50.pdf](http://www.sbr-online.de/pdfarchive/einzelne_pdf/sbr_2013_january_27-50.pdf);

- Erickson, Gary M; 2011. Transfer pricing in a dynamic marketing-operations interface. European Journal of Operational Research; Volume 216, 326–333. [Consult. em 06/04/2014]. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0377221711006746>

- Fernandes, Gastambide, 2007. A Versão Portuguesa das Normas Internacionais de Relato Financeiro. Revista Revisores e Auditores. Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. N ° 36, Janeiro/Março. ISSN 0870-3566. [Consult. em 09/08/2014]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2007/Contabilidade.pdf>

- Lampreia, Joaquim Pedro; 2003. Os preços de transferência, os acordos de partilha de custos e a tributação de royalties. Revista Fiscalidade, Revista 15. p. 43. [Consult. em 10/09/2014]. Disponível em: [http://www.vda.pt/xms/files/Publicacoes/JPL-Os\\_precos\\_de\\_transferencia\\_\\_os\\_acordos\\_de\\_partilha\\_de\\_custos\\_e\\_a\\_tributacao\\_de\\_royalties-Revista\\_Fiscalidade\\_15-Julho\\_2003.pdf](http://www.vda.pt/xms/files/Publicacoes/JPL-Os_precos_de_transferencia__os_acordos_de_partilha_de_custos_e_a_tributacao_de_royalties-Revista_Fiscalidade_15-Julho_2003.pdf)

- Machado, Marta Elisa; 2007. “Mais sobre Preços de Transferência”. Jornal de Negócios, Novembro. ISSN 0874-1360. [Consult. em 25/07/2014]. Disponível em: <http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/TP/Artigo-Mais-PT-MEM-Out-07.pdf>

- Morais, Rui Duarte; 2009. Preços de transferência - O sistema fiscal no fio da navalha. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 2, Número 1, Primavera. ISSN 1646-9127. [Consult. em 10/09/2014]. Disponível em: <http://pt.calameo.com/read/000324981ebcbfd920fdb>;

- Nabais, José Casalta, 2013. A determinação da matéria tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento; v. 1, n.1. ISSN 2317-837X. [Consult. em 05/09/2014]. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/5630/4224>;

- Nave, João; “Acordos Vantajosos”. Jornal de Negócios, Junho 2010. ISSN 0874-1360. [Consult. em 11/09/2014]. Disponível em:

<http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/TP/Artigo-Acordos-Vantajosos-JN-Jun-10.pdf>

- Navigating the choppy waters of international tax, Global Transfer Pricing Survey; Ernst & Young, 2013. [Consult. em 01/09/2014]. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013\\_Global\\_Transfer\\_Pricing\\_Survey/\\$File/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$File/EY-2013-GTP-Survey.pdf);
- Palma, Clotilde Celorico; 2008. A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa. Revista OTOC, nº 103, Outubro. ISSN 1645-9237. [Consult. em 11/09/2014]. Disponível em: [http://www.otoc.pt/downloads/files/1224596502\\_51a54\\_fiscalidade.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1224596502_51a54_fiscalidade.pdf)
- Santos, Alexandra; Martins, José; “Relações Especiais– A Problemática dos Preços de Transferência”, XII Congresso de Contabilidade e Auditoria – Universidade de Aveiro – ISCA Instituto Superior de Contabilidade e Administração -, Aveiro, 20 a 22 de Novembro de 2008. [Consult. em 25/07/2014]. Disponível em: <http://investigacao.isvouga.pt/wp-content/uploads/2010/11/wpciapse32.pdf>;

#### Legislação:

- Código do Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares;
- Código do Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas;
  - Versão em vigor até 31 de Dezembro 2013: Lei nº 106/88, de 17 de Setembro
  - Versão em vigor após 1 de Janeiro 2014: Lei n.º 2/2014 de 16 de Janeiro
- Código do Imposto sobre o valor acrescentado;
- Código das Sociedades Comerciais, Decreto-Lei 262/86 de 2 de Setembro;
- Decreto-Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro
- Decreto-Lei n.º 215/89 de 1 de Julho – Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de Novembro;
- Decreto-Lei nº 292/2009 de 13 de Outubro;
- Decreto-Lei nº 495/88 de 30 de Dezembro;
- Estrutura Conceptual do SNC;
- Instruções para o preenchimento do anexo O. [Consult. em 14/06/2014]  
Disponível em [https://www.portaldasfinancas.gov.pt/de/impressos/IES\\_AnexoO.pdf](https://www.portaldasfinancas.gov.pt/de/impressos/IES_AnexoO.pdf);
- Lei nº 49/2013 de 16 de Setembro;
- Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro;
- Portaria n.º 467/2010 de 7 de Julho;

- Portaria 92-A/2011 de 28 de Fevereiro;
- Portaria nº 1446-C/2001 de 21 de Dezembro;
- Regulamento 11/2005 pela CMVM. [Consult. em 05/09/2014]. Disponível em: [http://www.cmvm.pt/CMVM/Recomendacao/Circulares/Documents/reg2005\\_11.pdf](http://www.cmvm.pt/CMVM/Recomendacao/Circulares/Documents/reg2005_11.pdf);

Normas:

- DRA 700 - Relatório de revisão/auditoria. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Norma Internacional de Contabilidade, IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas;
- Norma Internacional de Contabilidade, IAS 27 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas;
- Norma Internacional de Auditoria 240 - A Responsabilidade do Auditor Relativa à Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- Norma Internacional de Auditoria 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente, *International Federation of Accountants*;
- Norma Internacional de Auditoria 330 - As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados, *International Federation of Accountant*;
- Norma Internacional de Auditoria 550 clarificada – Partes Relacionadas, *International Federation of Accountants*;
- Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 5 – partes relacionadas, *International Federation of Accountants*;
- Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro 13 – interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas;
- Norma de Contabilidade e de Relato Financeiro – investimentos em associadas e consolidação;

WEB:

<http://www.portugal-ocde.com/ocde.php>. [Consult. em 07/08/2014];

[http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-](http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Constitution/Pages/Constitution.aspx)

[Foundation/Oversight/Constitution/Pages/Constitution.aspx](http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Constitution/Pages/Constitution.aspx). [Consult. em 07/08/2014];

<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>. [Consult. em 07/08/2014];

<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>. [Consult. em 07/08/2014];

Activa:[http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA\\_EMPRESA/nif/NTAzMjk3NDYx/](http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA_EMPRESA/nif/NTAzMjk3NDYx/). [Consulta em 05/09/2014];

Vidromax:[http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA\\_EMPRESA/nif/NTAyMTg1MjM2/](http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA_EMPRESA/nif/NTAyMTg1MjM2/). [Consulta em 05/09/2014];

Maxividro:[http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA\\_EMPRESA/nif/NTAyMDc3MzI4/](http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA_EMPRESA/nif/NTAyMDc3MzI4/). [Consulta em 05/09/2014];

Jofebar:[http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA\\_EMPRESA/nif/NTAxNzg2NzI0/](http://www.einforma.pt/servlet/app/portal/ENTP/prod/ETIQUETA_EMPRESA/nif/NTAxNzg2NzI0/). [Consulta em 05/09/2014];

Interface Central Gest: <https://www.youtube.com/watch?v=iCqea8MjaQg>. [Consulta em 15/07/2014];

Catálogo Vidromax, Maxividro: <http://pt.scribd.com/doc/73288663/Vidromax-20111119>. [Consultado a 05/09/2014];

Tributação autónoma: <http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/irc/tributacao-autonoma.jhtml>. [Consult. em 05/07/2014];

Imagem Google Maps [Consult em 28/08/2014]:

<https://www.google.pt/maps/place/Mealhada/@40.3472977,-8.4478595,504a,20y,90h/data=!3m1!1e3!4m2!3m1!1s0xd2300e23602e647:0xe2dcace183381f4d;https://www.google.pt/maps/@40.3473001,-8.4482942,3a,75y,61.16h,82t/data=!3m4!1e1!3m2!1sphiX3hnGM4zNr8ql5FvcQ!2e0;>

Imagens Logotipos Empresas do grupo [Consult. em 05/09/2014]:

<http://jmadrid.jofebariberica.com/index.php?current=3&sub=11>. [Consultado em 05/09/2014];

<http://www.jofebar.com/client/skins/default.asp?idioma=1>. [Consultado em 05/09/2014];


<http://panoramah.com/>. [Consultado em 05/09/2014];


<http://www.vitrocsa.pt/es/index.htm>. [Consultado em 05/09/2014];

<http://www.vidromax.pt/>. [Consultado em 05/09/2014];

## Anexos

### Anexo I – Fatura Vodafone





Nº Telefone: [REDACTED]

Plano de Tarifas: GPRS

Conta Nº: 307011767

Fatura/Recibo Nº: 000000075770119

Data de Emissão: 19/03/2009

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

Valor a pagar	€ 13.465,52
Data limite de pagamento	06/04/2009
Período de facturação	16/02/2009 a 15/03/2009

No dia 5 de Março a Vodafone actualizou as suas tarifas em 2,5%. Os arredondamentos foram efectuados à 3ª casa decimal do euro, nas comunicações, e à 2ª casa decimal do euro, nas mensalidades. Os valores mensais apresentados nesta fatura resultam da combinação dos valores mensais válidos até ao dia 4 de Março e dos novos valores aplicáveis a partir do dia 5 de Março. As comunicações em Roaming e os serviços Vodafone Casa T0/Voz e Vodafone Casa Duplex ADSL não sofreram qualquer alteração.

Resumo de Encargos Correntes	Valores sem IVA	IVA	Valor com IVA
Valor Mensal Serv. Suplementares (1)	€ 26,00	20%	
Comunicações	€ 11.215,27	20%	
Deduções	€ -20,00	20%	
<b>Valor total sujeito a IVA</b>	<b>€ 11.221,27</b>		
<b>Valor sem IVA</b>	<b>€ 11.221,27</b>		
<b>Valor de IVA</b>		<b>€ 2.244,25</b>	
<b>Valor a pagar</b>			<b>€ 13.465,52</b>

Processado por Computador

My Vodafone

Se preferir receber a fatura por e-mail em formato pdf, aceda a <https://www.vodafone.pt>

Contactos úteis

Telefone: 16 9 14  
E-mail: [16314@vodafone.com](mailto:16314@vodafone.com)

Valor Mensal

(1) O valor mensal debitado corresponde aos dias de utilização efectiva do serviço.

Vodafone Portugal, Comunicações Pessoais, S.A.  
Sede: Avenida D. João V, Lote 1 (24.9), 2005  
Parque das Nações, 1904-017 Lisboa  
[www.vodafone.pt](http://www.vodafone.pt)  
Capital Social € 100.000.000  
Nº 15 10 00000 na J.º 1 - 01 Lisboa (2144486)

Pág. 1 de 4

Pagável no Multibanco, nas Lojas Vodafone e em Agentes PayShop ou MegaRede (ver página COMO PAGAR A SUA FACTURA).




 <b>Referência Débito Directo</b>	
Identificação do Credor:	100825
Número da Autorização:	01991785474


**Pagamento por Telemultibanco ou Multibanco**

Entidade:	100597
Referência:	701 176 155
Montante:	€ 13.465,52